

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»
Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права
Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування

**СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ
ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА В УПРАВЛІННІ
ВИРОБНИЦТВОМ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ**

(за матеріалами приватного акціонерного товариства
“Полтавський турбомеханічний завод”)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Другий (магістерський) рівень вищої освіти

2мЕО

1057855

КР

Розробила студентка групи 2мЕО

Тибирца Ю. Б.

Керівник кваліфікаційної роботи

Коба О.В.

Рецензент:

Муравицька С.М.

Засвідчую, що в цій роботі немає
запозичень із праць інших авторів без
відповідних посилань

Тибирца Ю. Б.

Підтверджую достовірність даних,
використаних у роботі

Коба О.В.

Допустити до захисту
Завідувач кафедри

Кулик В.А.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 Економічна характеристика підприємства	5
1.1 Загальна характеристика підприємства	5
1.2 Організація бухгалтерського обліку на підприємстві	12
1.3 Аналіз основних економічних показників АТ «Полтавський турбомеханічний завод»	20
РОЗДІЛ 2 Теоретичні аспекти обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції	29
2.1 Економічна сутність витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції	29
2.2 Системи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції	33
РОЗДІЛ 3 Методика управлінського обліку собівартості продукції	48
3.1 Методи калькулювання собівартості продукції	48
3.2 Первинний облік прямих витрат на виробництво продукції	58
3.3 Облік виробничих витрат за місцем їх виникнення і центром відповідальності	65
РОЗДІЛ 4 Методика аудиту та внутрішнього контролю собівартості продукції .	71
4.1 Аудит витрат та собівартості продукції	71
4.2 Методика внутрішнього контролю витрат виробництва та калькулювання	78
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	84
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ	86
ДОДАТКИ	92

				2МЕО 1057855 КР			
	П. І. Б.	Підпис	Дата				
Розроб.	Тибирца Ю. Б.			Система калькулювання собівартості продукції підприємства в управлінні виробництвом: організаційно-обліковий аспект (за матеріалами приватного акціонерного товариства «Полтавський турбомеханічний завод»)	Стадія	Арк.	Акрюшів
Перевір.	Коба О.В.				2	91	
Н. контр.	Коба О.В.				Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка» кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування		
Затверд.	Кулик В.А.						

ВСТУП

Собівартість продукції є одним з найголовніших економічних показників господарської діяльності підприємства. Собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це прояв у грошовому виразі поточних витрат підприємства на її виробництво. Витрати на виробництво формують виробничу собівартість. Показник собівартості використовують для оцінки економічної ефективності застосування основних і оборотних засобів виробництва, виробу найкращих варіантів організації зв'язків, при вирішенні питань введення нової техніки і технології, покращення якості продукції.

Для підприємства собівартість стає еталоном витрат і доходів. За певного рівня ціни зниження собівартості (витрат на одиницю продукту) надає підвищення прибутку, а її зростання – спричиняє зменшення прибутку. Собівартість показує реальні, прямі витрати на виробництво продукту, що дає змогу охарактеризувати ефективність діяльності підприємства.

Управління собівартістю продукції щільно поєднано з калькуляцією. Рівень витрат, вирахований на одиницю продукції, дає змогу зробити висновок про те, чи не перевищують певні статті нормативних величин та дізнатися фактори за допомогою, як були створені, такі відхилення.

Метою обліку собівартості продукції є вчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, визначення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, а ще контроль за застосуванням грошових, матеріальних та трудових ресурсів.

Планування собівартості продукції для підприємства є складовою частиною планування діяльності промислового підприємства і становить систему техніко-економічних розрахунків, які показують величину поточних витрат, що з'явилися упродовж усього циклу, які містять у собі собівартості товарної продукції.

Утім проблема структурування цілісної системи управлінського обліку, формування собівартості продукції лишається нерозглянутою.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення діючих систем обліку і калькулювання собівартості продукції та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети було взято такі завдання:

- з'ясувати суть економічного поняття «собівартість»;
- розглянуто принципи побудови на підприємстві і формування собівартості;
- вивчити системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- описати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- на основі даних бухгалтерського обліку провести аналіз витрат АТ «Полтавський турбомеханічний завод»;

Об'єктом дослідження було обрано основну діяльність АТ «Полтавський турбомеханічний завод».

Предметом дослідження є методика та організація обліку й аналізу витрат та калькулювання собівартості продукції.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій.

У першому розділі була висвітлена економічна характеристика та відтворена організаційна структура управління підприємства АТ «Полтавський турбомеханічний завод» та зроблені відповідні висновки.

У другому розділі висвітлена тема теоретичних основ обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.

У третьому розділі наведено методику управлінського обліку собівартості продукції.

У четвертому розділі було висвітлено методику проведення аудиту та внутрішнього контролю собівартості продукції.

Висновки і пропозиції мають підсумковий матеріал кваліфікаційної роботи та пропозиції щодо поліпшення діяльності АТ «Полтавський турбомеханічний завод».

РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМТСТВА

1.1 Загальна характеристика підприємства

Приватне акціонерне товариство «Полтавський турбомеханічний завод» (далі – АТ «Полтавський турбомеханічний завод») є юридичною особою. Діє згідно положень Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України та додаткових нормативно-правових актів.

АТ «Полтавський турбомеханічний завод» є основоположником усіх заводів. У 1889 році купчиха Матель Єфраїмівна Полякова створила чавуноливарний завод біля Полтавської міської станції Києво-Полтавської залізниці. Теперішній Полтавський турбомеханічний завод продовжує його родовід.

На цьому заводі працювало всього десять працівників та стільки ж підлітків.

Створювали запчастини, ремонтували сільськогосподарську техніку, вітряки, військову техніку. Капітал утворював нові робочі місця і за властивими йому економічними законами докладали зусиль, щоб вивчити все можливе.

У 1919 році завод був названий народним. На основі заводу був створений новий вагонний цех для ремонту та відновлення військової техніки – возів, похідних кухонь. Майстерня працювала на передові потреби України.

Невдовзі усі майстерні Губозбора, разом із заводом Полякової, були змінені на артіль «Механік» безробітних, де ремонтували сільськогосподарську техніку, обладнання, виготовляли ліжка.

У 1924 році на колегіальній нараді представників міської партії, Губраднаргоспу та профспілки металургів було прийнято рішення зробити на території колишнього заводу Полякової великий машинобудівний завод. Комітет профспілки слюсарів визначив базовий артіль «Механік». Робітники цих артілей створили базу промислового підприємства, яку було названо «Колектив безробітних». Пізніше майже усі майстерні міста, у тому числі й завод «Сетал» також, ремонтували панчішних та в'язальні машини.

У 1941 році у ході Другої Вітчизняної війни все обладнання і всі машини були з'єднані в єдиний завод з виробництва військової продукції під номером 306. Уся діяльність заводу підпорядковувалася оборонному завданню, втілювала вжиття

накази з фронту. Поспішно було опановано виробництво оборонної продукції – магнето, повітряних насосів, масляних фільтрів.

У 1946 році на базі Комітету національної оборони цех було перебудовано на завод «488». До того ж за рішенням союзного уряду завод «488» підпорядковувався Наркомату Радянського Союзу.

У 1948 році завод почав виготовляти дванадцять видів лопаток турбін, дев'ять видів редукторів, інжекторів, масляних фільтрів, а вже через рік став провідником в засвоєнні масового виробництва повітряних вимикачів у Радянському Союзі.

У 1960-х роках завод віддали Міністерству енергетики та електрифікації СРСР. У наслідок, значно підвищилося виробництво енергетичних запчастин, створено декілька проектів компресорних установок та компресорних станцій.

Із 1966 по 1970 роках виготовляв парові турбіни. Наказом Міністерства енергетики та електрифікації України № 55 від 1994 року підприємство стало відкритим акціонерним товариством «Полтавський турбомеханічний завод».

У 2010 році перейменований на публічне товариство, а з 26 квітня 2017 року, згідно з Договором № 2 публічне акціонерне товариство перейменовано на приватне акціонерне товариство «Полтавський турбомеханічний завод», яке ми знаємо і зараз.

АТ «Полтавський турбомеханічний завод» (ідентифікаційний код юридичної особи – 00110792), щодо всіх майнових та особистих немайнових прав та обов'язків внаслідок державної реєстрації Статуту Приватного акціонерного товариства «Полтавського турбомеханічного заводу» в новій редакції.

Установчим документом АТ «Полтавський турбомеханічний завод» є його Статут за рішенням Загальних зборів Товариства, проведених управлінням Загальними зборами Товариства особами або головою та секретарем Загальних зборів.

АТ «Полтавський турбомеханічний завод» є юридичною особою, яка заснована відповідно до чинного законодавства України без обмеженого строку діяльності, має суверенний баланс, круглу печатку та кутовий штамп із своїм найменуванням, фірмові бланки, має емблему для товарів та послуг, промислові

зразки та інші помітні засоби засвідчені товариства, має право створювати поточні, валютні, депозитні та інші рахунки в банківських установах.

АТ «Полтавський турбомеханічний завод» започатковане з метою здійснення підприємницької діяльності для отримання прибутку в інтересах акціонерів Товариства, максимізації добробуту акціонерів у вигляді підвищення ринкової вартості акцій Товариства, а також одержання акціонерами дивідендів.

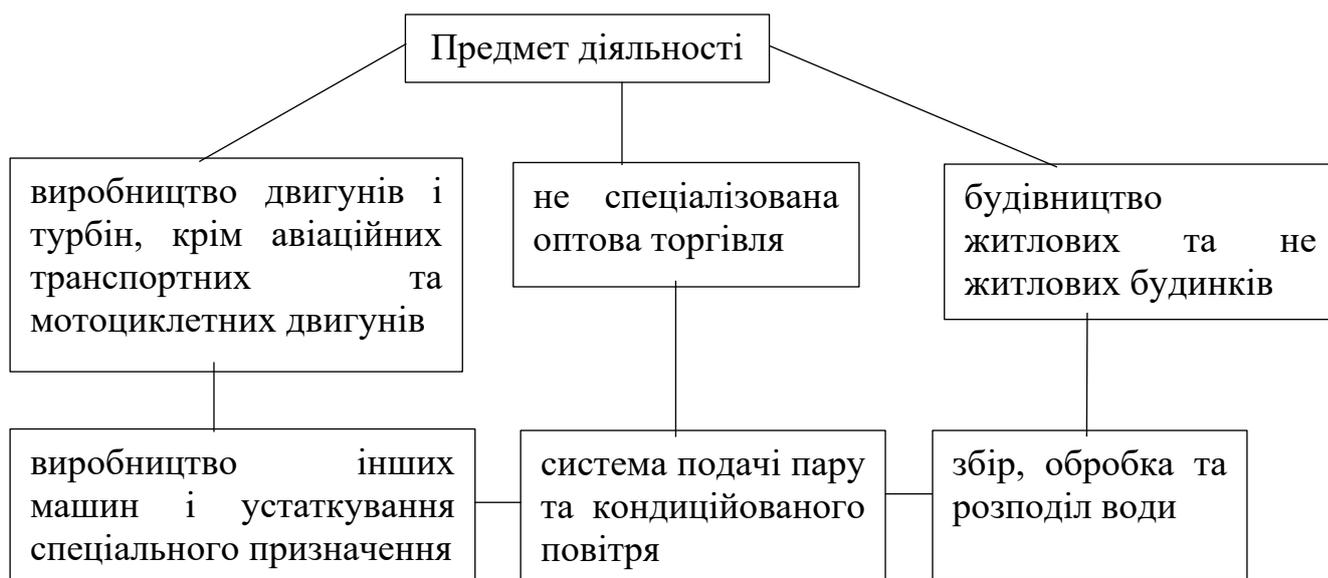


Рисунок 1.1 - Предмет діяльності АТ «Полтавський турбомеханічний завод»

Крім того, станом на 2022 рік АТ «Полтавський турбомеханічний завод» має 24 ліцензії.

АТ «Полтавський турбомеханічний завод» обслуговує відділення №1 банку АТ «Пумб», в якому відкрито рахунки: один у національній валюті та один у іноземній валюті. Тобто має змішану національну незалежність капіталу.

Середньооблікова чисельність штатних робітників облікового складу АТ «Полтавський турбомеханічний завод» станом на 31.12.2022 складає 453 осіб, позаштатні робітники відсутні. Фонд оплати праці прираховує 86396 тис. грн., що на 14,82% більше даного показника за минулий 2021 рік.

АТ «Полтавський турбомеханічний завод» об'єднує в собі виробничі підприємства, які знаходяться за адресою: м. Полтава, вул. Зінківська, 6 та Полтавська обл., с. Затурине, вул. Старокотилевська, 2.

Основним продуктом виробництва є різноманітні компресора.

Компресор – це заплутаний прилад, мета якого ущільнювати повітря або газу. Їх друга назва – ємність ущільненого повітря. Ущільнене повітря використовується пневматичним знаряддям або може споживатися безпосередньо з компресора за допомогою гумової трубки для подачі повітря або газів.

Наразі компресорні будови споживаються, як вдома, так і на масових підприємствах. У будь-якому разі пристрій з багатогранним приладдям та технічними характеристиками.

Приклади застосування компресорного приладдя:

- будинок. Компресор низького тиску можна під'єднати до повітродувки або пневматичному гайковерту, здійснювати за допомогою нього піскоструйні роботи, накачувати автошини, тощо;
- СТО. Станції обслуговування авто застосовують ущільнене повітря для продувки запчастин, підкачка автошин й очищення механізмів;
- стоматологія. У клініках стоматологічного профілю компресори необхідні, щоб надати повітря пневматичним бормашинам;
- підприємства. Є величезна кількість пневматичного інструменту, які не можуть функціонувати без великої кількості ущільненого повітря;
- професійні компресори високого тиску з великою споживаною потужністю застосовуються і у виробничих галузях: фармацевтичній, продовольчій, будівельній, нафтогазовій промисловості, металургічному та машинобудівному виробництві. Таке приладдя має назву промислові компресори.

Даними діями керують певні органи управління.

Одним із органів управління АТ «Полтавського турбомеханічного заводу» є Наглядова Рада, яка репрезентує інтереси акціонерів, здійснює контроль діяльність виконавчого органу Товариства.

Вищим органом Товариства є Загальні збори учасниками яких є персони, які пов'язані зі списком акціонерів, які мають переваги на таку участь, або їх наділені повноваженнями представники. До Загальних зборів входить:

- Наглядова рада;
- Виконавчий орган (одноосібний) – генеральний директор;

- Ревізійна комісія.

До Наглядової ради входять 6 осіб, включаючи Голову Наглядової ради (Члени Наглядової ради – 4 особи, Голова Наглядової ради – 2 особи).

Виконавчий орган (одноосібний) – генеральний директор.

До Ревізійної комісії входять 5 осіб, які надають перевагу Загальними зборами з числа фізичних осіб, що мають повну дієздатність, терміном на 3 роки (Члени ревізійної комісії – 3 чоловіка, Голова ревізійної комісії – 2 чоловіка).

Цілісна форма управління АТ «Полтавський турбомеханічний завод» складається з:

1. Директора, у свою чергу йому підпорядковуються:

- фінансовий директор;
- начальник кадрів;
- технічний директор;
- начальник складу;
- головний інженер;
- начальник охорони праці;
- директор з виробництва;
- начальник відділу моніторингу;
- директор з якості;
- начальник юридичного відділу;
- начальник служби безпеки.

Кожному керівнику та директорові підпорядковуються відповідні відділи, усе це показано на рисунку 1.2.

Організаційна структура управління - це гарно організована сукупність взаємопов'язаних часток, що знаходяться між собою у щільних зв'язках, які допомагають їх функціонуванню і піднесенню як чого цілісного.

Відповідність між одиницями системи управління, що зумовлюють вид організаційної системи управління підприємствам, розділюється на:

- лінійна – це така структура, між частками якої існують лише одноканальні взаємозв'язки;
- функціональна – групування функцій управління між окремими ланками апарату управління;

Структура АТ «Полтавський турбомеханічний завод»

«Затверджую»
Директор
АТ «Полтавський турбомеханічний
завод
Кирик Г. В.

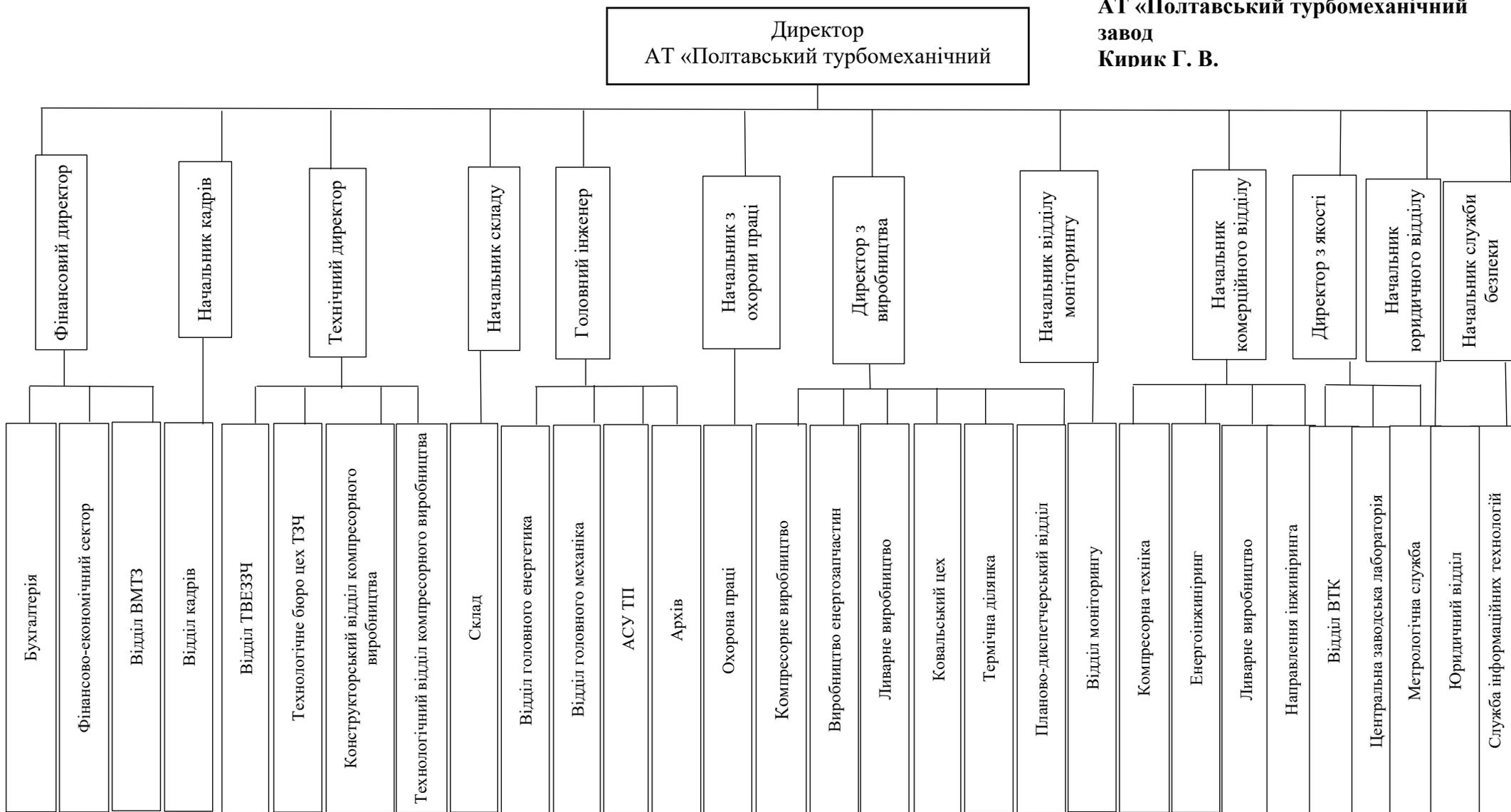


Рисунок 1.2 – Структура управління АТ «Полтавський турбомеханічний завод»

- лінійно-функціональна покладається на відокремлення прав та відповідальності за завданням управління і прийняття рішень по вертикалі;
- дивізійна покладається на більш ґрунтовне відокремлення управлінської праці;
- матрична на однаковому рівні із лінійними начальниками підприємства й розумним апаратом управління відтворюють ще й несталі предметно-соціалізовані ланки – проектні групи.

На досліджуваному підприємстві структура управління є лінійною. На АТ «Полтавський турбомеханічний завод» має генерального директора, якому підлягають лінійні керівники, яким підлягають працівники.

Переваги використання лінійної організаційної структури управління:

- між підрозділами узаконені зрозумілі та елементарні зв'язки;
- згуртованість і зрозумілість розпорядництва;
- узгодженість дій виконавців;
- підвищення відповідальності керівника за підсумки діяльності провадженого підрозділу;
- результативність у прийнятті рішень;
- одержання виконавцями зв'язаних між собою розпоряджень і задач, забезпечених ресурсами;
- персональна відповідальність керівника за остаточні результати діяльності свого підрозділу.

Недоліки відовідної організаційної структури управління:

- керівник має бути компетентним;
- чимало інформації, великий потік документації, висока контактність з підлеглими, вищими та прилеглими організаціями;
- ріст числа рівнів управління при зростанні розмірів організації;
- недостатність спеціалістів з окремих призначень управління;
- обмежена ініціативність у робітників на нижчих рівнях.

1.2 Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Згідно зі статтею Закону №996 організація бухгалтерського обліку на підприємстві є відповідальністю його директора. Директор несе відповідальність за:

- організацію бухгалтерського обліку;
- забезпечення відображення наявних подій всіх господарських операцій в первинних документах;
- зберігання та перетворення документів, реєстрів обліку протягом схваленого терміну, але не менше ніж три роки.

Сама структура бухгалтерія Товариства АТ «Полтавський турбомеханічний завод» складається з: головного бухгалтера; заступника головного бухгалтера; двох провідних бухгалтерів та звичайного бухгалтера. Повну структуру бухгалтерії можна побачити на Рисунку 1.3.

На забезпечення реалізації пункту 4 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік» встановлено з 2016 року на Підприємстві таку форму організації бухгалтерського обліку:

- бухгалтерський облік буде бухгалтерією на чолі з Головним бухгалтером;
- посада Головного бухгалтера входить до штатного розкладу Підприємства.

Головний бухгалтер несе особисту відповідальність перед керівником підприємства, згідно зі списком питань, перелічених у посадових інструкціях і в цій Процедурі.

Із касиром складається договір про повну матеріальну відповідальність за зберігання всіх отриманих ним цінностей.

Відповідальність інших робітників, які ведуть облік, регулюються посадовими інструкціями, що погоджуються директором підприємства.

Облікова політика Підприємства визначає список професійних положень, основ, вимог, правил і практик, що використовується на Підприємстві при підготовці і формуванні фінансової звітності.

У разі змін норм чинного законодавства щодо питань, які визначені даним Положенням, переваги мають норми законодавства. У такому випадку у Положенні потрібно буде зробити необхідні коригування.

Облікова політика Підприємства поширюється на всіх працівників Підприємства, діяльність яких прямо або пересічно пов'язані з бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю.



Рисунок 1.3 - Схема організаційної структури управління бухгалтерії

Головний бухгалтер:

- гарантує додержання вимог, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік», зокрема пункт 7 стаття 8, та іншими законодавчими та нормативними документами з питань організації і ведення бухгалтерського та податкового обліку;
- створює ведення податкового обліку, правдивість і придатність створення і подання податкової звітності.

Керівники фінансових та бухгалтерських підрозділів створює ведення обліку в межах своїх посадових інструкцій.

Також завданням головного бухгалтера за посадовою інструкцією є:

- гарантія на закриття звітного періоду;

- гарантія на проведення інвентаризацій (щомісячно) за допомогою терміналу збору даних; не запланованих та річних інвентаризацій основних засобів, товарно-матеріальних цінностей; обчислень;
- створення у затверджені терміни фінансової та статистичної звітності та завчасне її надання у відповідності з вимогами законодавства та внутрішніми вимогами;
- складання та подання Декларацій (річних та уточнених) по оренді землі та земельному податку;
- складання та подання Декларацій (річних та уточнених) по податку з нерухомості;
- складання та подання Декларацій щомісячних по радіочастотам;
- складання та подання щоквартальних Декларацій по податку з прибутку (та уточнених);
- складання заявок на перерахування в бюджет податків та контроль за своєчасністю їх перерахування;
- формування облікової політики;
- забезпечення повноти та якості ведення бухгалтерського обліку співробітниками бухгалтерії;
- участь у проведенні економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності за даними бухгалтерського обліку;
- підписання документів на реалізацію готової продукції, товарно-матеріальних цінностей та інше, підписання довіреностей на придбання товарно-матеріальних цінностей, підписання різних довідок з заробітної плати та інше, актів звірки, актів виконаних робіт, інших документів підприємства;
- оформлення реєстрів на оплату, інше;
- виписка та реєстрація податкових накладних в ЄРПН;
- ведення обліку ПДВ, його звірка;
- складання декларації з ПДВ, звіту по пільгам;
- виписка довіреностей;
- участь в інвентаризації;
- виконання завдань та поручень головного бухгалтера.

Заступник головного бухгалтера:

- підготовка наказів на проведення інвентаризацій;
- зведення результатів інвентаризації;
- аналіз рахунку 644 «Податковий кредит» в розрізі кожного контрагента;
- проведення реєстрації авансів в податковому обліку;
- підготовка інформації для списання простроченої заборгованості дебіторської та кредиторської;
- списання з рахунку 383 «Резерв сумнівних боргів»;
- виконання розпоряджень та доручень головного бухгалтера;
- бухгалтерський та аналітичний облік по рахункам 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції» в відповідності зі Стандартам бухгалтерського обліку та Інструкції по використанню плану рахунків;
- відображає на рахунках бухгалтерського обліку операції, зв'язані з рухом інвестицій, основних засобів та нематеріальних активів;
- приймає участь проведенні інвентаризацій основних засобів та складає інвентаризаційні відомості;
- веде облік реалізації готової продукції;
- веде аналітичний та бухгалтерський облік по рахунках 361, 362 «Розрахунки з покупцями» в розрізі контрагентів та договорів;
- готує звіти по результатам роботи по запиту безпосереднього керівника;
- підготовка та здача квартальної та річної статистичної звітності 2-Інвестиції, 9-ЗЕЗ, 11-ОЗ та підготовка податкової звітності Додатки до декларації на прибуток АМ та Р-1;
- здійснює прийняття авансових звітів від підзвітних осіб, слідкую за своєчасністю представлення звітів та правильністю їх оформлення, аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами;
- ведення касових операцій з відображенням їх в регістрах бухгалтерського обліку в програмі 1С-8 Підприємство;
- здійснює списання ПММ з автомобілів на витрати виробництва;

- складає квартальний звіт по експорту (імпорту) послуг, а також звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу.

Провідний бухгалтер з виробництва:

- рознесення та обробка актів про брак;
- формування відомостей по витратам, оборотно-сальдових відомостей і відомостей незавершеного виробництва;
- аналіз заказів незавершеного виробництва по цехам;
- складання річної звітності 1-підприємство;
- проведення та оформлення результатів інвентаризації;
- виконання завдань та доручень головного бухгалтера;
- списання ТМЦ з складів та комор ливарного виробництва;
- проведення, участь та оформлення результатів інвентаризації і ливарному виробництві;

Провідний бухгалтер з заробітної плати:

- розрахунок заробітної плати: заповнення і розрахунок заробітної плати по підприємству; відображення заробітної плати підприємства в регламентному звіті; нарахування та відображення резерву відпусток; нарахування та відображення резерву відпусток по звільненим працівникам; надання податкової соціальної пільги;
- нарахування лікарняних листів; заповнення відрядної оплати з оперативних нарядів; нарахування доплати за заміщення; введення премій, додаткових виплат; утримання із заробітної плати; виконавчі листи та аліменти; квартплата, гуртожиток, мобільний зв'язок, позика, послуги зв'язку; розрахунки при звільненні працівників;
- виконання завдань та доручень головного бухгалтера та заступника директора по економіці та фінансам.

Бухгалтер з виробничих запасів на складах та актів виконаних робіт:

- акти виконаних робіт по послугам, їх проведення в автоматизованій програмі, робота з контрагентами по телефону;
- виписка довіреностей та звіти по виконанню довіреностей.

На даному Підприємстві АТ «Полтавський турбомеханічний завод» автоматизована форма бухгалтерського обліку, при чому придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає всі витрати, пов'язані з придбанням (створенням), доставкою, установкою, введенням їх в експлуатацію. Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться згідно з П(С)БО № 8. Для нарахування амортизації використовують прямолінійний метод.

Основні засоби відтворюється у фінансовій звітності за первісною вартістю. Нарахування амортизації прямолінійним методом, який передбачає рівновеликий поділ вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Під вартістю, яка амортизується маються на увазі первісна вартість або переоцінена вартість об'єкта за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Нарахування амортизації прямим методом:

$$РА = ВА / \text{Строк корисного використання} \quad (1.1)$$

$$МА = РА / 12 \quad (1.2)$$

де РА – річна сума амортизація;

ВА – вартість, що амортизується;

МА – місячна сума амортизації.

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених для придбання (створення) необоротних активів [10].

Відновлювальна (переоцінена) вартість – це вартість відтворення об'єктів у теперішніх умовах за цінами, що діють у даний час, тобто вартість необоротних активів після їх переоцінки.

$$ПВ_1 = ПВ_0 \cdot I_{\text{переоцінки}} \quad (1.3)$$

де $I_{\text{переоцінки}} = СВ/ЗВ$ – індекс переоцінки;

ПВ₀ – вартість до переоцінки;

ПВ₁ – вартість після переоцінки;

СВ – справедлива вартість.

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації/ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання/експлуатації, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем/ліквідацією. Термін корисного використання об'єктів нерухомості – понад 20 років. Фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю.

Первісна вартість запасів Товариства визначається відповідно до П(С)БО № 9 «Запаси» - при вибутті запасів Товариство застосовує метод середньозваженої вартості.

Середньозваженої собівартості - передбачає розрахунок середньозваженої собівартості СВ_с, виходячи із середніх цін,

$$СВ_c = C_c \cdot K_B \quad (1.4)$$

де K_B – кількість витрачених запасів;

C_с – середня ціна запасів

$$C_c = \frac{C_{п.м.} + C_{м.}}{K_{п.м.} + K_{м.}} \quad (1.5)$$

де C_{п.м.} і K_{п.м.} – собівартість та кількість запасів на початок місяця;

C_{м.} і K_{м.} – собівартість та кількість запасів, що надійшли протягом місяця.

Поточна дебіторська заборгованості за продукцію, товари, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізованою вартістю.

Резерв сумнівних боргів визначається виходячи з аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

Виплати за роботи, виконані працівниками, обліковуються згідно з П(С)БО № 26 «Виплати працівникам».

Облік витрат на виробництво здійснюється згідно П(С)БО № 16 «Витрати».

Дохід формується на дату відтворення продукції, а оцінюється згідно з вимогами П(С)БО № 15 «Доходи».

Корегування помилок і змін у фінансових звітах у попередніх періодах реалізується способом виправлення сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітної року, відповідно до П(С)БО № 6.

Підприємство формує фінансову та статистичну звітність, а саме:

1. Фінансова звітність:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
- Звіт про власний капітал.

2. Статистична звітність:

- Звіт із праці;
- Структурне спостереження підприємства.

Фінансова звітність формується за усіма нормами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у свою чергу статистична звітність формується за усіма вимогами Закону України «Про державну статистику».

Звітним періодом для формування фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства формується на кінець вирішального дня звітної періоду. Максимальна дата подання це 28 лютого року, що настає за звітним роком.

Квартальний Звіт із праці подається не пізніше 7 числа місяця, наступного за звітним періодом.

Структурне спостереження підприємства формується, як і фінансова звітність протягом календарного року та надається не пізніше 28 лютого, що настає за звітним роком.

Отже, АТ «Полтавський турбомеханічний завод» має автоматизовану форму бухгалтерського обліку. Звітність формується за певними до неї нормативно-правовими документами та вчасно.

1.3 Аналіз основних економічних показників АТ «Полтавський турбомеханічний завод»

Економічний аналіз це є наука, що вивчає економіку підприємства, а також економіку в цілому, і є системою спеціальних знань для дослідження господарської діяльності.

Результативність діяльності підприємства проявляється через ряд економічних показників, які в узагальненому вигляді відображають результати діяльності та потенціал економічного розвитку суб'єкта господарювання.

Економічний аналіз виступає невід'ємним елементом діяльності підприємства, оскільки дозволяє провести оцінку його функціонуванням, спрогнозувати подальший розвиток, виявити резерви підвищення виробництва, ефективності діяльності підприємства в цілому, а також є базою для прийняття оптимальних управлінських рішень.

За допомогою економічного аналізу розробляється стратегія розвитку підприємства, обґрунтовується вибір оптимальних варіантів управлінських рішень, здійснюється контроль за їх здійсненням, оцінюються результати діяльності підприємства, виявляються причини недоліків і наявні резерви.

Процес діяльності усіх структурних підрозділів підприємства, служб, цехів, дільниць, бригад і окремих робочих місць називається техніко-економічним аналізом. Для його складання, потрібні планово-нормативні дані, матеріали оперативного бухгалтерського обліку, поза облікові дані.

Для аналізу ефективності діяльності підприємства необхідно розрахувати такі показники господарської діяльності, як: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати, показники рентабельності, трудові показники, показники майнового стану, показники ділової активності, показники ліквідності та показники фінансової стійкості. Аналіз здійснюється на основі фінансових та статистичних звітів 2020 – 2022 років у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основні показники фінансово-господарської діяльності АТ «Полтавський турбомеханічний завод» за 2020 – 2022 роки
назва підприємства останні три роки

№	Показники	Одиниці виміру	Джерела інформації, розрахунок	2020	2021	2022	Відхилення	
							абсолютне 2022-2020, тис. грн.	темп зростання 2022-2020, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. АКТИВИ								
1.1	Активи всього	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1300, гр.4	490 444	658293	776244	285800	58,2
1.2	Необоротні активи	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1095	122 844	180819	238352	115508	94
1.2.1	Нематеріальні активи	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1000	114	131	346	232	203,5
1.2.2	Незавершені капітальні інвестиції	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1005	56 632	102691	153340	96708	170,8
1.2.3	Основні засоби	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1010	65 216	77188	83910	18694	28,7
1.2.4	Довгострокові біологічні активи	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1020	-	-	-	-	-
1.2.5	Фінансові інвестиції	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1030+1035	1	1	1	0	0
1.2.6	Інші необоротні активи	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1040+1045+1090	536	476	436	-100	-18,7
1.3	Оборотні активи	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1195	366 566	476440	536858	170292	46,5
1.3.1	Запаси	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1100+1110+1115	94 079	88179	114914	20835	22,1
1.3.2	Дебіторська заборгованість	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1125+1130+1135+1136+1145+1155+1120	266 368	333650	384338	117970	44,3
1.3.3	Грошові кошти і їх еквіваленти	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1160+1165	1 431	35331	5127	3696	258,3

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.3.4	Інші оборотні активи	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1190+1170	4 688	19280	32479	27791	у 7 р.
2. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ								
2.1	Зобов'язання всього	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1595+1695+1700	217 926	371413	481412	263486	120,9
2.2	Довгострокові зобов'язання	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1595	19	14	42	23	121,1
2.3	Поточні зобов'язання	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1695	217 907	371399	48470	-169437	-77,8
2.3.1	Короткострокові кредити	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1600	114 879	75775	115113	234	0,2
2.3.2	Кредиторська заборгованість за товари	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1615+1605	31 636	52784	83165	51529	162,9
2.3.3	Кредиторська заборгованість за розрахунками	тис. грн.	2.3-2.3.1-2.3.2-2.3.4	71 392	242840	163583	92191	129,1
2.3.4	Доходи майбутніх періодів	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1665	-	-	-	-	-
2.3.5	Забезпечення витрат і платежів	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1520+1525+1660	21 776	22667	51647	29871	137,8
3. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ								
3.1	Власний капітал – усього	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1495	272 518	286880	294732	22214	8,2
3.2	Зареєстрований (пайовий) капітал	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1400	1 470	1470	1 470	0	0
3.3	Додатковий капітал	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1410	54 241	54241	54 241	0	0
3.4	Резервний капітал	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1415	427	427	427	0	0
3.5	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1420	216 380	230742	238954	22574	10,4
3.6	Неоплачений капітал	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1425	-	-	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9
4. ДОХОДИ І ВИТРАТИ								
4.1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис. грн.	Ф.2, ряд.2000, гр.3	347 381	348547	383042	35661	10,3
4.2	Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	Ф.2, ряд 2050, гр.3	-208 025	-207474	-234058	-26033	12,5
4.3	Валовий прибуток (збиток)	тис. грн.	Ф.2, ряд 2090 (2095), гр.3	139 356	139907	148984	9628	6,9
4.4	Прибуток (збиток) від операційної діяльності	тис. грн.	Ф.2, ряд 2190 (2195), гр. 3	58 090	56551	18365	-39725	-68,4
4.5	Прибуток (збиток) до оподаткування	тис. грн.	Ф 2, ряд 2290 (2295), гр. 3	45 241	43702	9611	-35630	-78,8
4.6	Чистий прибуток (збиток)	тис. грн.	Ф.2, ряд 2350 (2355), гр.3	37 117	35867	7914	-29203	-78,7
5. ПОКАЗНИКИ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ								
5.1	Рентабельність продажу	%	4.3/4.1*100%	40,12	40,14	38,89	-1,23	-3,1
5.2	Середня вартість активів	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1300 (гр.3+гр.4)/2	443 646	573668	720986	277340	62,5
5.3	Рентабельність активів	%	4.6/5.2*100%	8,37	6,25	1,1	-7,27	-86,9
5.4	Середній розмір власного капіталу	тис. грн.	Ф.1, ряд. 1495(гр.3+гр.4)/2	254 424	280327	290856	36432	14,3
5.5	Рентабельність власного капіталу	%	4.6/5.4*100%	14,59	12,79	2,72	-11,87	-81,4
5.6	Середній розмір власного оборотного капіталу	тис. грн.	Ф.1, ряд 1495+1500+1510+1515-1095 (гр. 3+ гр. 4) / 2	145 733	128496	81221	-64512	-44,3
5.7	Рентабельність власного оборотного капіталу	%	4.6 / 5.6 * 100	25,47	27,91	9,74	-15,73	-61,8

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
6. ПОКАЗНИКИ ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ								
6.1	Середній розмір дебіторської заборгованості	тис. грн.	Ф.1, ряд 1120+1125+1130+1135+1136+1140+1145+1155 (гр. 3+ гр. 4) / 2	224 450	518519,5	360923	136473	60,8
6.2	Оборотність дебіторської заборгованості	Оборот	4.1 / 6.1	1,55	0,67	1,06	-0,49	-31,6
6.3	Середній розмір кредиторської заборгованості	тис. грн.	Ф.1, ряд 1600+1605+1615+ 1620+ 1625+ 1630+1635+ 1640+1645+1690 (гр3+гр4)/2	174 994	271119,5	390072	215075	122,9
6.4	Оборотність кредиторської заборгованості	оборот	4.2 / 6.3	1,19	0,765	0,6	-0,59	-49,6
6.5	Середній розмір запасів	тис. грн.	Ф.1, ряд 1100+1110 (гр.3+гр. 4)/2	100 413	91129	102584	2171	2,2
6.6	Оборотність запасів	оборот	4.2 / 6.5	2,07	2,277	2,28	0,21	10,1
6.7	Середній період інкасації	дні	365 / 6.2	235,8	544,8	344,34	108,54	46
6.8	Середній період розрахунків з кредиторами	дні	365 / 6.4	306,98	477,12	608,33	301,53	98,3
6.9	Середній строк зберігання запасів	дні	365 / 6.6	176,16	160,3	160,09	-16,07	-9,1
6.10	Період обороту грошових коштів	дні	6.7 – 6.8 +6.9	104,98	227,98	-103,9	-208,88	199
7. ГРОШОВІ ПОТОКИ								
7.1	Чистий грошовий потік від операційної діяльності	тис. грн.	Ф 3, ряд 3195	- 1 613	-35244	77415	79028	у 48 р.
7.2	Чистий грошовий потік від інвестиційної діяльності	тис. грн.	Ф 3, ряд 3295	-15 153	-16843	18	15171	100,2
7.3	Чистий грошовий потік від фінансової діяльності	тис. грн.	Ф 3, ряд 3395	27 337	40735	-43482	-70819	259,1
7.4	Збільшення (зменшення) грошових коштів	тис. грн.	Ф 3, ряд 3400	10 571	-11352	33951	23380	X
7.5	Чистий грошовий потік від операційної діяльності	тис. грн.	Ф 3, ряд 3195	- 1 613	-35244	77415	- 79028	у 48 р.

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
7.6	Чистий грошовий потік від інвестиційної діяльності	тис. грн.	Ф 3, ряд 3295	-15 153	-16843	18	15171	100,2
7.7	Чистий грошовий потік від фінансової діяльності	тис. грн.	Ф 3, ряд 3395	27 337	40735	-43482	-70819	259,1
7.7	Збільшення (зменшення) грошових коштів	тис. грн.	Ф 3, ряд 3400	10 571	-11352	33951	233380	X
8. ПОКАЗНИКИ ЛІКВІДНОСТІ								
8.1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,3	1.3.3 / 2.3	0,007	0,095	0,11	0,103	X
8.2	Коефіцієнт термінової ліквідності	0,7-0,8	(1.3.2+1.3.3) / 2.3	1,229	0,995	8,04	6,811	X
8.3	Коефіцієнт загальної ліквідності	2,0-2,5	1.3 / 2.3	1,68	1,283	11,8	10,12	X
8.4	Коефіцієнт мобільності активів	≥ 0,5	1.3 / 1.1	0,75	0,72	0,69	-0,06	X
8.5	Коефіцієнт співвідношення активів	> 1	1.3 / 1.2	2,98	2,63	2,25	-0,73	X
9. ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ								
9.1	Коефіцієнт економічної незалежності (автономії)	≥ 0,5	3.1 / (3.1 + 2.1)	0,56	0,41	0,38	-0,18	X
9.2	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	≤ 0,5	2.1 / (3.1 + 2.1)	0,44	0,56	0,62	0,18	X
9.3	Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів	> 0,5	(1.3 – 2.1) / 1.3	0,41	0,22	0,1	-0,31	X
9.4	Коефіцієнт маневрування	≥ 0,5	(1.3 – 2.1) / 3.1	0,55	0,37	0,19	-0,36	X
9.5	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу	0,3-0,5	1.2.3 / 1.1	0,13	0,099	0,11	-0,02	X
9.6	Коефіцієнт інвестування	-	3.1/1.2.3	4,18	3,72	3,51	-0,67	X
9.7	Коефіцієнт фінансової стійкості	-	(3.1+2.2)/(3.1+2.1)	0,56	0,44	0,38	-0,18	X

Поглянувши на розрахунки основних економічних показників діяльності АТ «Полтавський турбомеханічний завод» за 2020 – 2022 роки, можна зробити такі висновки.

Необоротні активи за досліджувані роки на даному підприємстві зросли на 115 508 тис. грн. (94%), з них основні засоби зросли на 18 694 тис. грн. (28,7%). При збільшенні основних засобів покращується виробнича міцність, що є позитивним на даному підприємстві.

Після аналізу активів, можна побачити, що найбільшу питому вагу на підприємстві займають інші оборотні активи, а саме: у 2022 році порівняно з 2020 роком зростає на 170 292 тис. грн. (темп росту 46,5%).

Динаміка вартості запасів АТ «Полтавського турбомеханічного заводу» є досить позитивною так, як характеризується зростанням, аж на 20 835 тис. грн. (темп зросту 22,1%).

Грошові кошти та їх еквіваленти у даному підприємстві на кінець 2022 року склали 5 127 тис. грн., що на 258,3% більше ніж у 2020 році.

Після розрахунків зобов'язань, можна зробити такі висновки, що дане підприємство має найбільший темп зростання у кредиторській заборгованості за розрахунками 129,1% (у 2022 році відбулося зростання показника, аж на 92 191 тис. грн., якщо порівнювати з 2020 роком). Підприємство повинно прийняти відповідні рішення щодо своєчасного погашення даної заборгованості.

Досить позитивним є те, що є невелике зростання: прибутку від операційної діяльності, прибутку до оподаткування та чистий прибуток.

Чистий дохід (виручка від реалізації продукції) у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшився на 35 661 тис. грн., при чому темп зростання складає 10,3 %.

Собівартість реалізованої продукції збільшилася у 2022 році на 26 033 тис. грн. порівняно з 2020 роком.

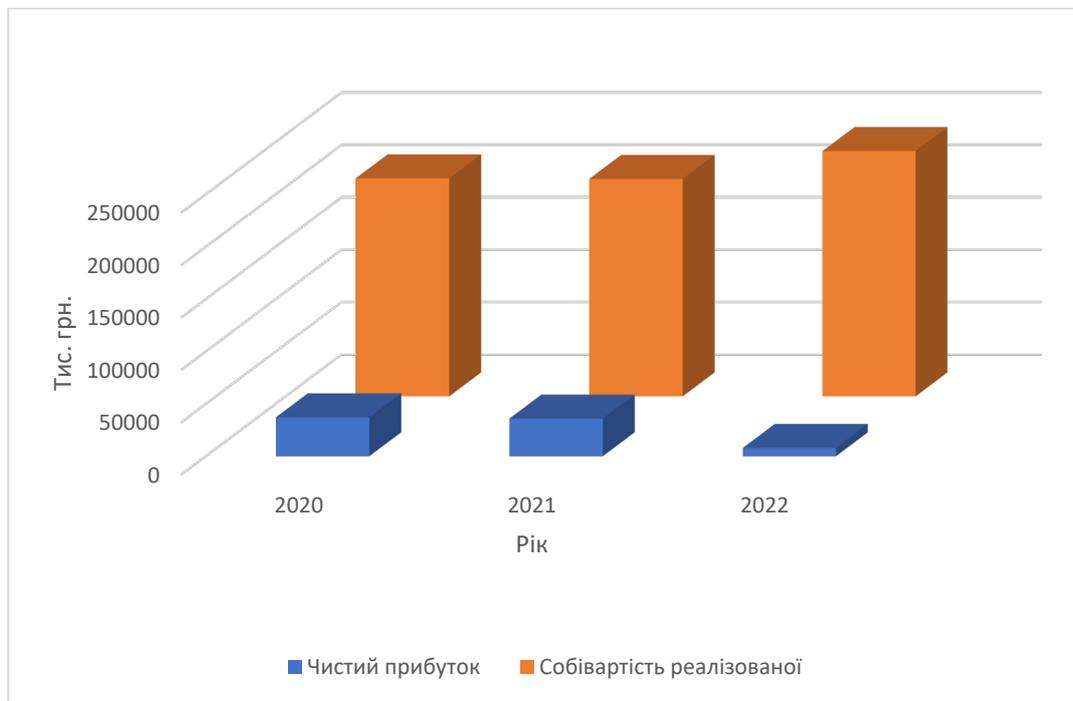


Рисунок 1.3 - Динаміка чистого прибутку та собівартості реалізованої продукції підприємства за 2020 – 2022 роки.

Рентабельність це один з найголовніших вартісних показників ефективності виробництва, який показує те, на скільки високий рівень віддачі активів та ступінь використання капіталу у процесі виробництва.

Рентабельність продажу показує дохідність від операційної діяльності. Зробивши розрахунок показників рентабельності даного підприємства, встановлено не зовсім рівномірну динаміку. рентабельність продажу у 2022 році зменшилася на 3,1 %, порівняно з 2020 роком.

Коефіцієнт рентабельності активів показує рівень прибутку, який створюється усіма активами на підприємстві, що перебувають у його використанні згідно з балансом.

Рентабельність активів протягом звітного року зменшилася, аж на 86,9%, порівняно з 2020 роком.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу досліджуваного підприємства має негативну динаміку. Він зменшується, у 2022 році на 0,49% менше ніж 2020 року.

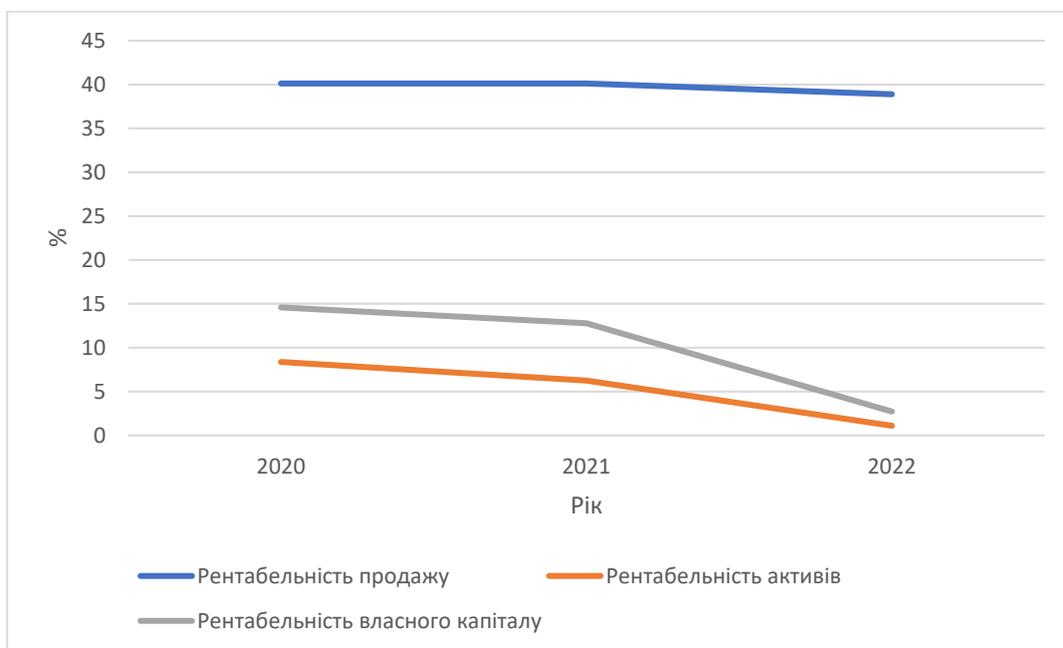


Рисунок 1.4 - Динаміка рентабельності підприємства за 2020 – 2022 роки

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки обортів за рік зробили кошти, які були вкладені у розрахунки.

Оборотність дебіторської заборгованості на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» зменшилася на 0,49 обороти.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості вказує на розмір комерційного кредиту, наданого певному підприємству. Зростання коефіцієнту показує зростання швидкості погашення кредиту, зниження – ріст покупок кредитів. На даному підприємстві відбувся ріст покупок кредитів на 0,59 обороти.

Коефіцієнт оборотності запасів показує скільки обортів зробили запаси на даному підприємстві за звітний період. Завищення свідчить про зниження виробничих запасів і незавершеного виробництва або про збільшення попиту на готову продукцію та навпаки.

У нашому випадку на підприємстві відбулося збільшення на 0,21 оборотів.

У короткостроковій перспективі критеріями оцінки фінансового стану підприємства є його ліквідність і платоспроможність. Ліквідність – це можливість швидко переводити активи в готівку без істотних втрат його вартості. Чим менший час, необхідний для перетворення окремого виду активів, тим вища його ліквідність.

Деякі показники ліквідності та фінансової стійкості даного підприємства протягом 2020 – 2022 років знаходяться не в межах норм, а саме: коефіцієнт абсолютної ліквідності, коефіцієнт термінової ліквідності та коефіцієнт загальної ліквідності.

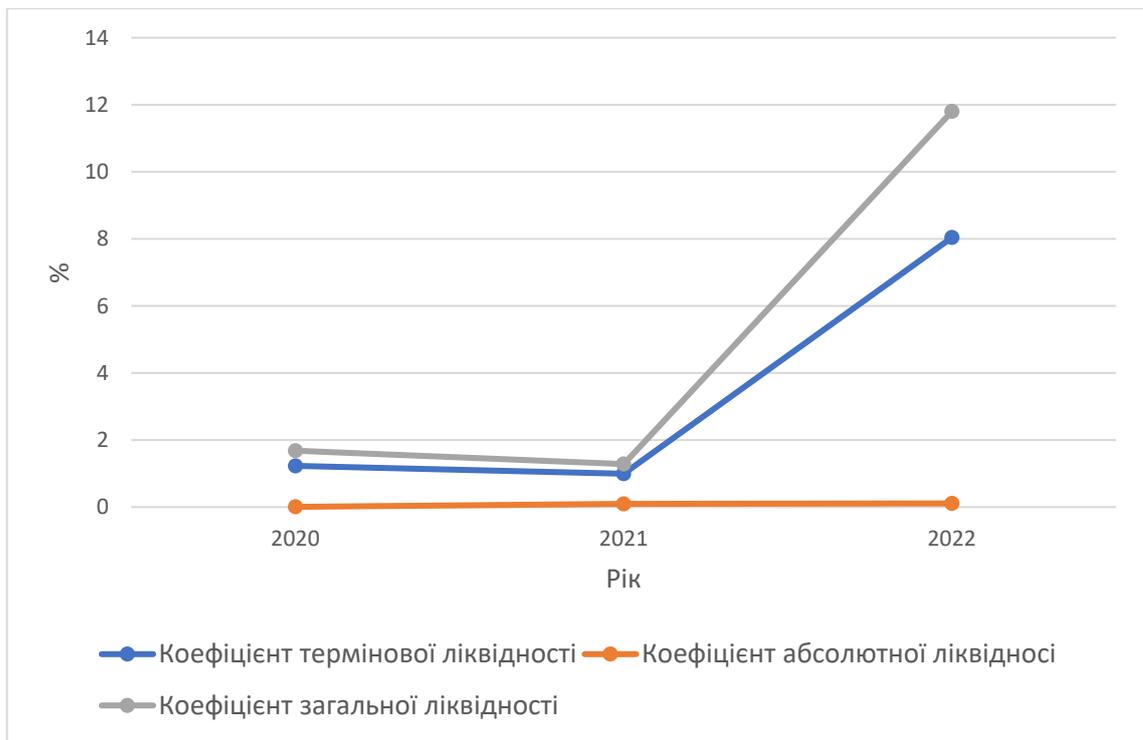


Рисунок 1.5 - Динаміка показників ліквідності підприємства за 2020 – 2022 роки

Отже, розрахувавши основні економічні показники діяльності АТ «Полтавський турбомеханічний завод» протягом 2020 – 2022 років встановлено, що не ліквідне та не є фінансово стійким.

РОЗДІЛ 2 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1 Економічна сутність витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції

Є дуже велика кількість тлумачення терміну «витрати», бо цей термін є одним із основних у бухгалтерському обліку. Після аналізу даного терміну та його сутності, даний термін «витрати» у різноманітних джерелах було висвітлено, що поодинокого визначення до даного терміну немає, підходи відрізняються один від одного, або у самому визначенні, або у самому змісті.

Між усіма тлумаченнями витрат, переважно зустрічається саме таке: витрати – це грошове вираження ресурсів, застосованих за певної мети. Дане тлумачення зауважує саме на грошове вираження застосованих ресурсів, бо саме для досягання цілей в обліку та управлінні застосовують, найчастіше, грошові показники. Дане тлумачення базується на застосуванні такої категорії як ресурси, яка за своєю природою є дуже обширною. Далеко не усі ресурси, які застосовуються організацією вважаються як витрати, тому що вони можуть бути недоцільно оцінені та нести досить обумовлений характер.

У П(С)БО 16 «Витрати» витрати тлумачать, як «... зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умов, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [70]. Якщо проаналізувати термін «витрати» за допомогою нормативних джерел, то можна сказати, що даний термін використовується найчастіше. Саме через це, можна зробити висновок, що даний термін є найбільш правильно сформульований та економічно аргументований. Така правильність полягає у тому, що саме активи та зобов'язання створюють обліковий фундамент для існування організації, іншими словами, вони є фундаментом в поясненні того чи іншого об'єкта обліку.

Бухгалтерський підхід до встановлення витрат пов'язано з терміном собівартість. Собівартість – це грошове вираження усіх витрат організації на виробництво та реалізацію продукції.

За умов ринкової економіки, собівартість продукції є найголовнішим показником господарської діяльності підприємства.

Закордоном з інноваційною ринковою економікою обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції розмежовують в управлінський облік, мета якого надати потрібну інформацію для управління собівартістю продукції, спеціалістам та управлінському персоналу організації.

Показник собівартості застосовується для оцінки економічної ефективності застосування основних та оборотних засобів виробництва, відбору найдоцільніших варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних взаємозв'язків, при ухваленні таких питань, як введення нової техніки, технології, покращення якості продукції тощо.

Собівартість продукції немає жодного неупередженого тлумачення, її обсяг стосується лише до її розрахунку. За ідентичних витрат і однакового обсягу виробництва, застосовуючи різноманітні методики обчислення, можна одержати різноманітні показники собівартості.

На рисунку 2.1 показано типи собівартості продукції за головними класифікаційними ознаками: за ступенем узагальнення, за часом формування витрат, за тривалістю розрахунку періоду, за складом продукції та за складом витрат.

Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) називають калькулюванням. Завданням калькулювання собівартості є встановлення витрат, які припадають на одиницю продукції. Заключним результатом калькулювання собівартості є створення калькуляції. Калькуляція – це результат калькуляційних розрахунків із встановленням собівартості у розрізі сформованих статей, сформований у вигляді документу.

В організаціях обчислюють виробничу собівартість продукції, яка включає в себе сукупності виробничих витрат. Під час калькулювання собівартості продукції необхідно:

- визначити об'єкт калькулювання та зазначити калькуляційну одиницю;
- визначити тип калькуляції;
- аргументувати калькуляційні статті та методики їх обчислення.

Об'єктом обліку витрат є продукт (виготовлений своїми силами), організаційний підрозділ, тип виробництва, ступінь для якого організовано виокремлений облік витрат та відкрито автономний аналітичний рахунок для обліку витрат.

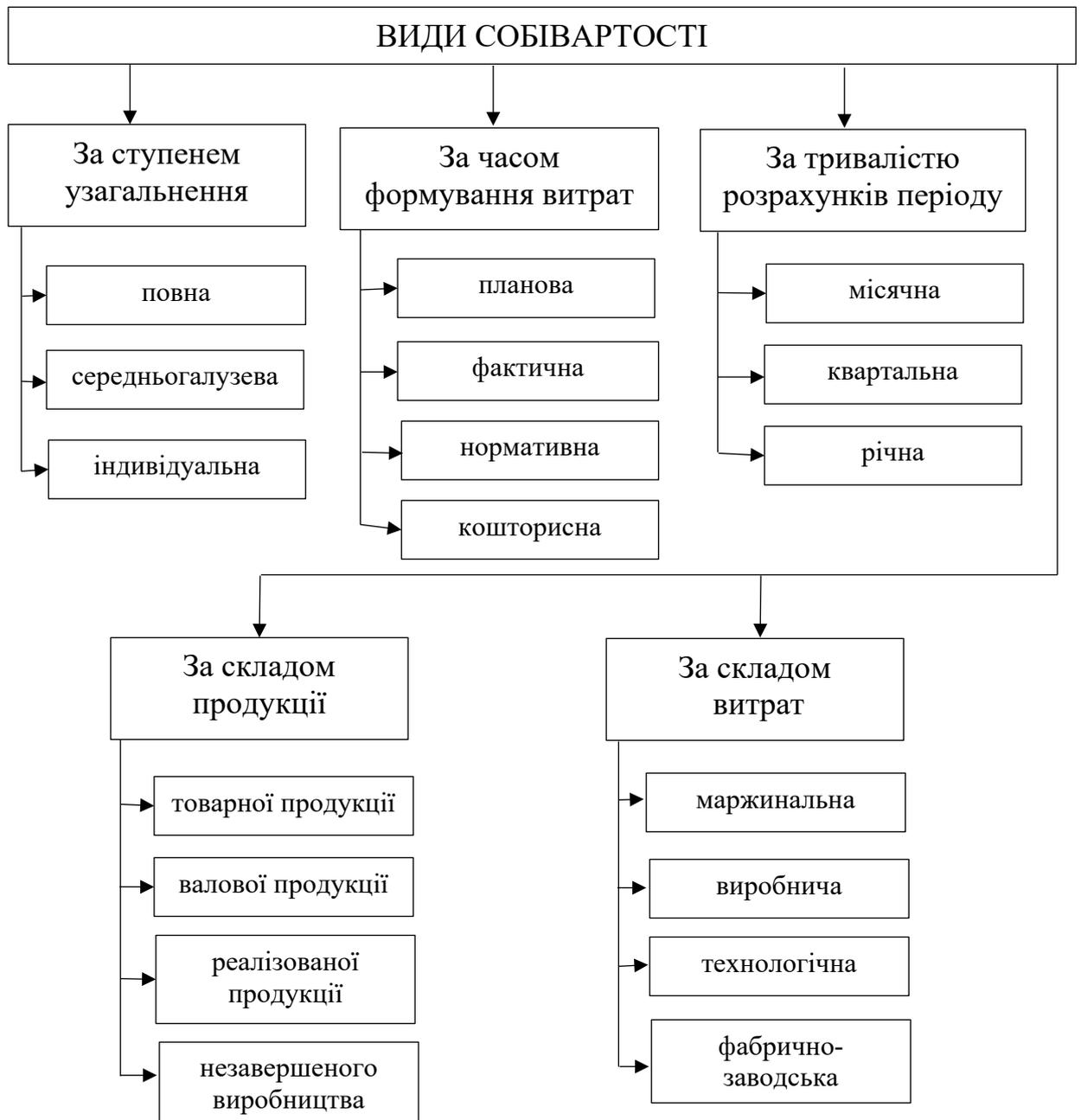


Рисунок 2.1 - Види собівартості продукції

Об'єктами калькулювання можуть бути: виробництва; ступені технологічного процесу; певні види продукції основного, допоміжного, побічного виробництв; типи робіт і послуг; типи продукції; напівфабрикати власного виробництва.

При обчисленні середніх витрат головне місце займає підбір калькуляційної одиниці. Така одиниця має бути економічно однаковою, стійкою у часі та відображати кількісну сторону виготовленої продукції.

Зазвичай застосовують такі види калькуляційних одиниць:

1. **Натуральні:** тони, штуки, кілограми, погонні метри, метри кубічні, метри квадратні, гектари, літри.
2. **Умовно-натуральні:** метри кубічні бетонного виробу, метри квадратні гіпсокартону, тонна металу, умовна банка фарби, умовна тисяча штук блоків.
3. **Умовні:** машино-години, машино-зміни.
4. **Приведені:** маса продукту у перерахунку на вміст поживних речовин.
5. **Вартісна:** витрати на одну тисячу гривень виконаних робіт.
6. **Трудові:** людино-година; людино-день.
7. **Експлуатаційні:** одинця потужності машини, двигуна, виробничої споруди; параметри приладів.

2.1 Системи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості

Усе виробництво тісно зв'язане з тими чи іншими витратами. Взявши до уваги термін системи обліку витрат і калькулювання собівартості, як комплекс елементів, що кооперується з середовищем, як одне ціле, можна напевно дати таке тлумачення, що облік витрат та калькулювання собівартості за визначенням є системою.

Складовими такої системи є:

- обліковий процес та облікові працівники;
- документообіг, створений з урахуванням технології та організації виробництва;
- способи обліку витрат та калькулювання собівартості;
- методи розподілу постійних чи непрямих витрат.

Система має вхідний потік первинних документів та вихідний потік внутрішньо-управлінських документів, необхідних адміністративному персоналу у ході управління витратами.

Отже, облік витрат і калькулювання собівартості – це сукупність елементів, що забезпечує накопичення витрат для формування показників фінансової звітності та собівартості певних видів виготовленої продукції. При цьому об'єкт обліку витрат формується відповідно до цілей, тобто залежно від видів продукції. Замовлень, номенклатур, якості виробів, від обраної класифікації витрат та способів розподілу витрат між собівартістю готової продукції та незавершеним виробництвом [52 с.23].

Підбір системи обліку витрат залежить від типу діяльності, незвичності прийняття управлінських рішень, ступені життєвого циклу організації, рівня фінансового стану та ін.

Загальні підходи до організації обліку ідентичні для всіх організацій, але відрізняються галузі економіки керування різноманітними організаційними та технологічними особливостями, що мають значну дію на ведення обліку на відповідній організації. М.А. Вахрушина позитивно ставиться до такої думки та додає, що головним в організації управлінського обліку є організаційна структура підприємства та відокремлені на її основі центри відповідальності, а саме: центри витрат, доходів, прибутку та інвестицій. Основним чинником в процесі розробки системи обліку витрат в управлінському обліку є: виробнича потужність підприємства, обсяги виробництва та обрані методи управління підприємством [60].

Серед факторів, що необхідно врахувати при організації обліку є величина організації, стратегія за якою працює ця організація, технологія виробництва, корпоративна культура, те як організація приймає управлінські рішення, як підвищує кваліфікацію співробітників, ступінь життєвого циклу організації, яка контрукертоспроможність та галузеві особливості організації.

Система обліку витрат включає в себе два напрямки: облік витрат та калькулювання собівартості продукції, ще й вихідна аналітична інформація. Це все є основою для створення наступних різновидів управлінського рішення, відповідно до, модифікації обсягів продукції, оцінювання показників собівартості, ціноутворення та фінансових результатів. За повнотою включання витрат до собівартості продукції як у наші часи так і у зарубіжній практиці виокремлюють системи обліку повних та неповних (виробничих) витрат [60 с.5]. Але

безпосередній вміст витрат, які входять до собівартості продукції при різноманітних системах обліку.



Рисунок 2.2 - Види систем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в Україні

Система, яка застосовується за основу, метод обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції, іменується системою обліку та калькулювання собівартості продукції за повними витратами (рис. 2.2).

Витрати, які ніяк не можна відразу включити до собівартості продукції, поділяють за центрами відповідальності, де вони з'явилися, вже після відносяться на собівартість певних типів продукції відповідно до обраної бази поділу.

Система калькулювання собівартості продукції за повними витратами є потрібною умовою для зазначення ціни майбутньої реалізованої продукції. Поділ усіх витрат на виробництво та реалізацію продукції надає змогу організації оцінити сукупність витрат, що включаються до відповідної продукції. Із врахуванням бажаного рівня рентабельності ринку визначають ціну реалізації [26].

Але, використання системи калькулювання собівартості продукції за повними витратами вимагає тлумачення відтвореної бази поділу, відповідно до адміністративних, збутових та інших операційних витрат.

Дослідження використання системи калькулювання собівартості продукції за повними витратами пояснює, що за базу поділу здебільше обирають обсяг виготовленої продукції. Тому, практиками з'ясовується безліч залежностей

поділених витрат від обсягу продукції. Проте, залежність, від обсягу виробництва адміністративних витрат, інших операційних витрат, іноді витрат на збут є досить сумнівною.

Таблиця 2.1

Характеристика систем обліку і калькулювання собівартості продукції

Система	Мета	Сутність	Недоліки
1	2	3	4
Система калькулювання собівартості продукції за повними витратами	Визначення ціни реалізації.	Облік виробничих та загальновиробничих витрат відповідає вимогам П(С)БО. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати розподіляються за єдиною базою й включаються до повної собівартості.	При необґрунтованому виборі бази поділу адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат викривляється економічний ефект від виробництва усієї партії продукції.
Система калькулювання собівартості продукції за неповними витратами	Визначення трансферної ціни. Обчислення точки беззбитковості, аргументованість альтернатив в умовах обмеженості ресурсів. Оптимізація ціни, обсягу виробництва, розміру постійних витрат.	Ведеться відокремлений облік прямих змінних, постійних та непрямих змінних витрат, постійних витрат. Постійні витрати розділяються відповідно до економічної бази.	При розрахунку показників маржинального доходу та точки беззбитковості припущення про одномоментність процесів реалізації та виробництва є обґрунтованим тільки теоретично. Перевищення обсягу реалізації зумовлює зниження прибутку.
Система калькулювання продукції за нормативними витратами	Визначення нормативної собівартості, відхилень від нормативів. Розробка бюджетів.	Передбачає розробку нормативів. Вимагає облік відхилень від нормативів в розрізі причин.	Нормативи не завжди враховують дію непередбачених (форс-мажорних) обставин.

Обраний підхід може бути використаний лише при виготовленні однотипної продукції у короткий виробничий цикл.

Через те, що застосування калькулювання собівартості продукції за повними витратами призводить до певних недоліків таких, як марнування можливості правдивої оцінки непрямих витрат, які використовуються у процесі господарювання; спадання точності формування собівартості продукції, як результат постійного підвищення питомої ваги накладних витрат у структурі загальних витрат організації, що спричинено введенням автоматизації виробничих

процесів. Це показує нам, що необхідно шукати нові методи обліку витрат. До прикладу, це може бути система калькулювання собівартості продукції за неповними витратами. Її ще називають, системою управлінського обліку, яка аргументується розподілом витрат на постійні та змінні, але калькулювання собівартості продукції проводиться лише за змінними витратами (рис. 2.3).

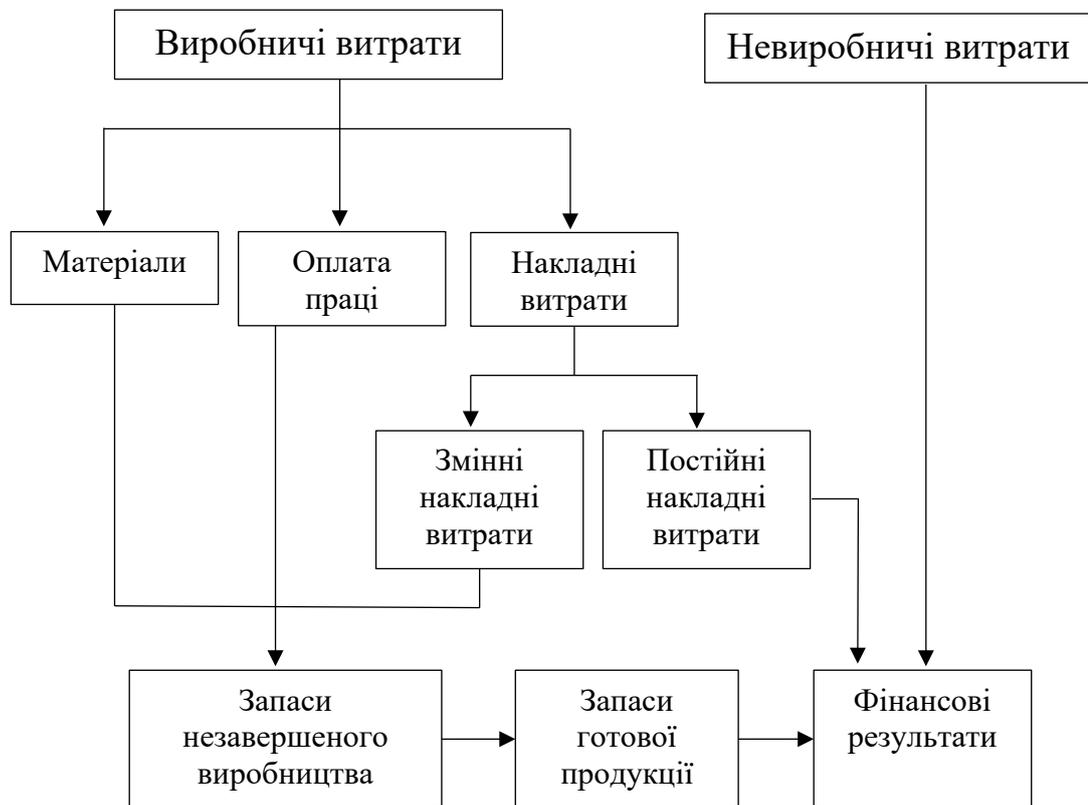


Рисунок 2.3 - Облік витрат і калькулювання собівартості продукції за неповними витратами

Обставини господарювання спричиняють ускладнення поділу витрат на постійні та змінні. Калькулювання собівартості продукції за не повними витратами вимагає створення відповідних форм накопичення та списання витрат собівартості. Розподіл витрат на постійні та змінні це умовний розподіл. Однакові витрати, залежно від місця їх формування, можуть бути постійними, або ж змінними. Поділ витрат на прямі чи змінні, підпорядковується управлінськими рішеннями. Підбір системи обліку витрат підпорядковується виду діяльності, ступеню життєвого циклу підприємства, особливостям прийняття рішень в організації, рівнем фінансового стану.

Використання систем калькулювання собівартості продукції за неповними витратами є спірним у науковій літературі (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Переваги та недоліки системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за повними та неповними витратами

Система	Переваги	Недоліки
1	2	3
Система калькулювання собівартості продукції за повними витратами	<ol style="list-style-type: none"> 1) відсутність класифікації витрат на постійні та змінні; 2) можливість застосування х метою фінансового обліку і складання звітності; 3) відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не лише прямих змінних витрат, а й постійних накладних витрат; 4) дозволяє уникати внесення в звітність неправдивих збитків. 	<ol style="list-style-type: none"> 1) відносний характер поділу накладних витрат; 2) визначити фактичну собівартість продукції можна лише в кінці періоду; 3) ускладнення облікових і обчислювальних процедур; 4) включення в собівартість продукції витрат, безпосередньо непов'язаних з виробництвом.
Система калькулювання собівартості продукції за неповними витратами	<ol style="list-style-type: none"> 1) можливість повного концентрування уваги на змінні прибутку, як по організації загалом, як і по певному виробу, виявляти види виробів з вищою прибутковістю, щоб перейти в основному на їх випуск; 2) спрощення та точність розрахунку собівартості послуг; 3) визначення собівартості продукції на основі неповних витрат дозволяє спростити нормування, облік і контроль; 4) система надає можливість швидко переорієнтувати виробництво на зміну умов ринку. 	<ol style="list-style-type: none"> 1) складнощі при класифікації витрат на постійні та змінні; 2) не рекомендовано для складання фінансової звітності та оподаткування; 3) виникають певні проблеми у визначенні податку на прибуток.

До систем обліку та калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами включають облік витрат, калькулювання нормативної собівартості продукції та надання інформації про похибку в фактичних витратах від нормативних.

Дана система допомагає працівникам управлінського апарату дізнатися, яка ціна буде на продукт (нормативні витрати на його виробництво), його реальна ціна (фактичні витрати) та чому є похибки між даними витратами. Тому управлінський персонал може контролювати витрати і реагувати на їх похибки від норм.

Норма – це встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови застосування прогресивної технології та організації виробництва.

Нормативні витрати – це встановлені витрати з включення в них нормативного рівня застосування матеріальних цінностей, праці, виробничих потужностей та визначених цін для здобутку відповідних цілей в умовах ефективного виробництва.

Нормативна виробнича потужність – це жаданий обсяг діяльності, що може бути здобутий за умов звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів з включенням запланованого обслуговування виробництва. Нормативний принцип обліку витрат часто застосовується в організаціях обробної галузі промисловості (машинобудівної, швейної, харчової), які роблять велике та серійне виробництво різноманітної продукції з колосальною кількістю запчастин. Нормативний облік використовується не тільки у великому та серійному виробництвах, а й у дрібносерійному та одиничному виробництвах, але не одержує великого використання. Нормативний облік витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через похибки, які надають інформацію, що в системі управління сталися непередбачувані ситуації, або ж створені норми не є аргументованими.

Підґрунтя нормативного обліку витрат відображається за таких особливостей:

- норми застосування ресурсів та облікових цін на ці ресурси в процесі діяльності виробництва;
- поділ фактичних витрат на витрати за нормами та похибками від норми;
- оперативний облік похибок від норм використання ресурсів;
- системний облік змін норм для контролю аргументованості поточного рівня норм;
- формування звітів про витрати та докладність даних про виявлення похибок з включенням конкретних чинників і винних.

Протягом багатьох років в Україні застосовують знеособлений «котловий» принцип облік витрат, підґрунтя якого базується на розподілі витрат на прямі та непрямі, та створення повної собівартості продукту. Лише близько 10%

бухгалтерів користуються новими обліковими системами. Виходячи з цього, можна сказати, що на більшості організаціях немає умов для застосування та взагалі впровадження нових інформаційно-управлінських технологій. Можна зробити такі висновки, що облік у таких організаціях призводить до забезпечення вірної калькуляції одиничного продукту, при цьому без використання великих аналітичних можливостей управління витратами [50 с.130].

Серед систем обліку витрат, які застосовуються у зарубіжній практиці: «абсорбшен-костинг», «верибл-костинг», «директ-костинг», «стандарт-кост», «кайдзен-костинг», «таргет-костинг», ABC-метод, бенчмаркінг витрат, «косткілінг», LLC-аналіз, система «точно в зазначений термін», метод функціонально-вартісного аналізу (ФВА), облік за центрами діяльності та калькулювання за останньою операцією (рис. 2.4).

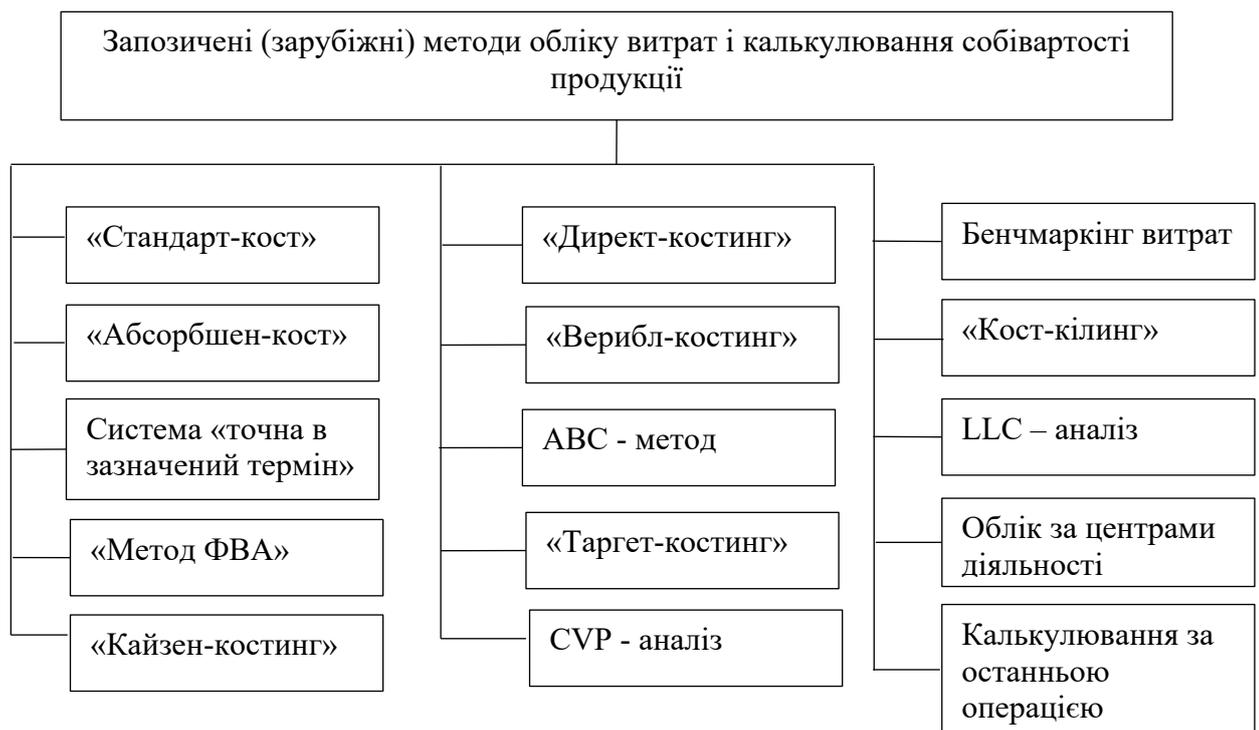


Рисунок 2.4 - Зарубіжні системи та методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Маржинальний дохід можна визначити за допомогою покриття постійних витрат та створеного прибутку організації. Інноваційний директкостинг, оснований на таких принципах:

- багатоступеневого обліку витрат, що показує калькулювання собівартості продукції і не тільки за змінними витратами, а і за прямими постійними витратами;
- облік витрат відповідно до навантаження виробничих потужностей, що показує зв'язок між собівартістю продукції всіх змінних, при цьому частини постійних витрат, знайдених при розрахунку коефіцієнта застосування виробничих потужностей.

Завдяки директ-костингу зростають аналітичні можливості обліку. Данні, які одержуються у цій системі, допомагають відшукати вигідніші об'єднання ціни та обсягу, робити ефективну політику цін. Але, а нашій державі дана система дуже рідко застосовується.

Таблиця 2.3

Переваги та недоліки системи директ-костингу

Переваги	Недоліки
1	2
1. Звіти, сформовані на базі калькулювання змінних витрат, більше стосуються до інтересів управління організацією та її підрозділами, бо надають змогу робити оцінку результатів діяльності певних сегментів та швидко приймати економічні рішення.	1. Звітність складена за цим принципом, не відповідає загальноприйнятим методам та вимогам оподаткування прибутку.
2. Спрощує калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів робиться залежно до поточних витрат, потрібних для виготовлення певних виробів.	2. Для поділу витрат на змінні та постійні потрібно складні додаткові обчислення, які не нададуть конкретних результатів.
3. Величина операційного прибутку залежить від обсягу реалізації.	3. Для прийняття рішень, оцінки інвестиційних проектів потрібна інформація про повні витрати організації, що показує потребу позасистемного поділу постійних виробничих витрат.
4. Можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації послуг; можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів послуг (продукції, робіт).	4. При застосуванні демпінгу може з'явитися небезпека, де маса постійних витрат може бути не покрита маржинальним доходом, організація потрапляє в зону збитковості.
5. Можливість визначення порогу рентабельності, запасу міцності організації та нижньої межі ціни послуг або замовлення.	5. Ведення обліку у розрізі тільки виробничої собівартості.

Система обліку і управління «абзорбшен-косторинг» застосовується для калькуляції собівартості з повним поділом витрат. Ця система дуже зв'язана з системою обліку «директ-костинг», бо в них постійні невиробничі витрат покриваються прибутком.

При «абзорбшен-костинг» прогнозується, що до виробничої собівартості входять усі виробничі витрати не дивлячись на те, чи є вони постійними чи змінними.

При системі обліку «абзорбшен-костинг» не застосовується визначення «маржинальний дохід», що визиває труднощі при підрахунку впливу на прибуток зміни обсягу реалізації. У даній системі використовуються твердження «валова маржа», що розраховується як різниця між виручкою від реалізації та виробничою собівартістю, до неї відносяться прямі витрати (матеріали, заробітна плата) та загальновиробничі непрямі витрати (рис. 2.5). Валова маржа може бути показана загальною сумою або ж сумою, що відображає ціну за одиницю продукції.

Загальновиробничі витрати обліковуються у певних регістрах на підприємстві та періодично додаються (зазвичай, один раз на місяць). Потім дані витрати мають поділитися між типами продукції. За базу поділу загальновиробничих витрат при системі обліку «абзорбшен-костинг» повинен обиратися наступний чинник, який найбільш відповідає природі виникнення подібних витрат.

У зарубіжній практиці за базу поділу багато хто застосовує: фактичний час відпрацьований робітниками, фактичний час відпрацьований обладнанням, заробітну плату, натуральні одиниці випуску продукції, прямі витрати та інше.

Адміністративні витрати і витрати збуту при даному методі не поділяються між видами продукції, а просто перекриваються прибутком.

Найголовнішим у цій системі обліку є те, що далеко не усі постійні витрати в момент появи, списуються за допомогою прибутку, їх частка буде не списаною до наступних звітних періодів, іншими словами робиться обчислення витрат циклу на залишок нереалізованої продукції (товарів, послуг).

Цей поділ показує, що постійна частка виробничих витрат зв'язана з виробництвом певних одиниць продукції, а не з господарською діяльністю підприємства в цілому. До того ж, потрібно доєднувати до собівартості продукції витрат на амортизацію обладнання, освітлення та опалення виробничих цехів. Постійну частину виробничих витрат необхідно доєднувати до готової продукції, для одержання правильної інформації про її собівартість.

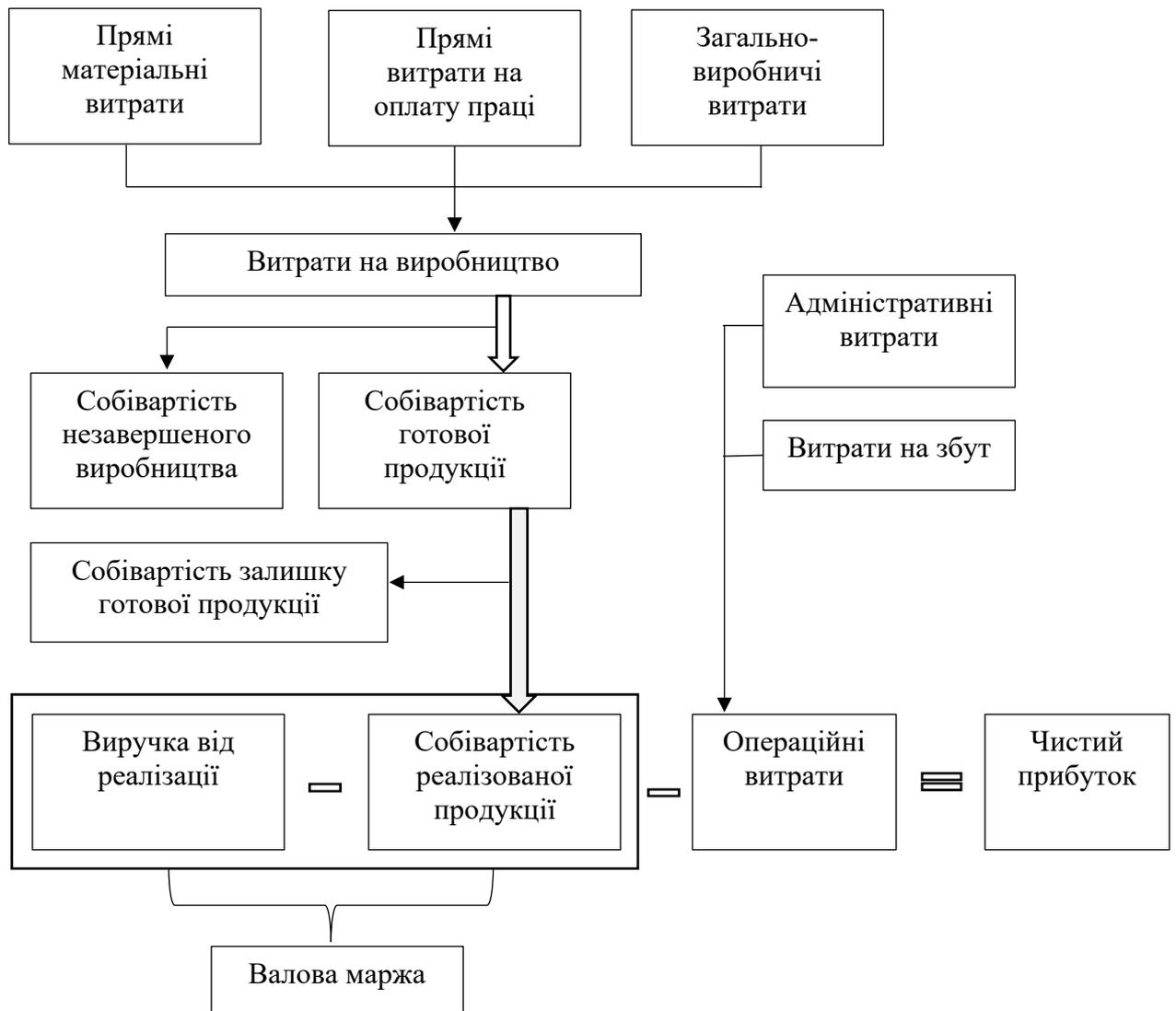


Рисунок 2.5 - Формування чистого прибутку при системі обліку «абсорбшен-костинг»

«Абсорбшен-костинг» і «директ-костинг» діють на величину прибутку не однаково, особливо якщо є залишки готової продукції, бо величина операційного прибутку при «абсорбшен-костинг» системі обліку підпорядкована під зміни обсягів реалізації, а при «директ-костингу» - від зміни обсягів виготовлення та реалізації. За таких умов під час «абсорбшен-костинг» залишки готової продукції бувають значно впливають на прибуток організації.

З вище зазначеного можна зробити такі висновки, що «абсорбшен-костинг» дає змогу адміністративному персоналу впливати на величину прибутку завдяки зміні графіку виробництва. «Директ-костинг» не надає таку можливість.

Метод обліку витрат «стандарт-кост» став аналогом нормативного методу обліку, його початок і створення почалося ще в 30-х роках ХХ століття. Професор Литвин Ю.Я. говорив, що особливої різниці між визначеннями «стандарт-кост» та «нормативний облік» не існує. Крім того, нормативний облік інсторично ж продовженням і розвитком «стандарт-кост» [70 с.11-13].

«Стандарт-кост» - це собівартість, яка була встановлена колись раніше. Перевагами даного методу є те, що за основу створених стандартів можна наперед дізнатися суму витрат на виробництво і реалізацію продукції, обчислювати собівартість за одиницю виробу для зазначення ціни та сформувати звіт про прибутки і збитки [36 с.112].

Недоліком є складність створення стандартів відповідно до технологічної карти виробництва. Під час виготовлення організацією масштабної кількості різноманітних замовлень за маленьку кількість часу обчислити стандарт на усі замовлення окремо не дуже зручно.

Метод обліку «стандарт-кост» не керується законодавством, немає ні одного прийнятого стандарту або ж рекомендацій для ведення обліку за даним принципом, не існує принципу ведення документації та інструкції стандартів. Більше того, за даним методом не ведеться облік зміни нормативів, їх мотив та винні, тому на практиці застосовують різноманітні нормативи в межах підприємства, завдяки чому з'явилася така неоднозначність у відтворенні нормативних витрат.

Для чіткості в обліку відхилень від стандартів Чумаченко М.Г. в США відкривають сім автономних синтетичних рахунків:

1. «Відхилення по матеріалах за рахунок ціни».
 2. «Відхилення по матеріалах за рахунок використання».
 3. «Відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів».
 4. «Відхилення по заробітній платі за рахунок використання».
 5. «Відхилення по накладних витратах за рахунок продуктивності».
 6. «Відхилення по накладних витратах при використанні потужності».
 7. «Відхилення по накладних витратах за рахунок перевищення кошторису»
- [97 с.151].

Така організація обліку надає змогу аналізувати причину появи похибок.

Таблиця 2.4

Порівняння системи «Стандарт-кост» та нормативного методу визначення собівартості

Операція	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
1	2	3
Облік змін норм	Не передбачено.	Кожного місяця, кожного кварталу. Ведеться на основі причини та винних.
Облік відхилень від норм	Відхилення іноді не документується і додають їх до фінансового результату.	Постійно документується, списується на собівартість або на винних осіб.
Аналітичний облік	Витрати накопичуються за вже існуючими нормативами на дебет рахунку 23 «Виробництво».	Фактичні витрати відповідно до бухгалтерських документів накопичуються на дебеті рахунку 23 «Виробництво».
Ступінь регламентації	Не існує інструкції для створення норм.	Регламентується.
Ступінь суттєвості відхилень	Якщо похибка не є суттєвою її можуть не враховувати.	Усі відхилення враховуються.
Норми	Жорсткі, напружені, «ідеальні»	

Основою ведення методу «кайзен-костинг» є поступове зменшення витрат під час виробництва продукції, підсумком є досягнення потрібного ступеню собівартості й прибутковості виробництва. Застосування «кайзен-косторингу» може бути у будь-яких галузях виробництва і найголовніше, у сукупності з іншими методами обліку витрат. Даний метод подібний до «таргет-косторингу». Він використовується для одержання потрібної собівартості, але «таргет-косторинг» ведеться у безперервній інновації якості процесів в організації за участі всіх робітників. Перевагою «кайзен-косторингу» є те, що даний метод сприяє зниженню витрат й підтримувannya їх на необхідному рівні, а головний недолік – це потреба в мотивації робітників, для залучення робітників у діяльність організації.

Стандарт-костинг і кейзен-костинг іноді застосовуються, як об'єднаний варіант терміну собівартість. Таргет-костинг, дивлячись з виготовлення продукції є початківцем кайзен-костингу.

Таргет-костинг з'явився і Японії, більшість японських організацій використовують саме цей метод калькулювання собівартості. Він ведеться за попередньо-визначених витрат якогось конкретного продукту, які є різницею між цільовими цінами та бажаним розміром прибутку на одиницю продукції [49].

Кайзен-корсинг та таргет-корсинг дотримуються однієї цілі – отримати цільову собівартість: таргет-корсинг повинен дійти до своєї цілі, ще на етапі

проектування нового виробу, а кайзен-корсинг має дійти своєї цілі на етапі виробництва. Іншими словами, кайзен-корсинг є наступним етапом таргет-корсингу. Лише така послідовність застосування даних методів з використанням стандарт-корсингом, а також з методом «точно в термін», є значним для здобутку мети з мінімальними втратами організацією.

Під час застосування методу ABC-корсинг комплексні витрати (сума електрики, витрат на утримання) підсумовуються і поділяються згідно з вимірником діяльності, який є економічно аргументованим для конкретного типу витрат (до прикладу машино-годин для поділу витрат на електроенергію). Далі їх ділять на продукт згідно з кількістю годин витрачених для його створення.

Метод калькулювання собівартості продукції за видами діяльності ABC-костинг створений на поділі накладних витрат за видами діяльності. Дослідивши підручний «Controllershіp», Чумаченко М. зазначає, що серед 66 кращих бухгалтерських прийомів, описаних в ньому, є також метод калькулювання на основі діяльності [97 с.151].

Призначення ABC-костингу полягає у формуванні сукупних груп (пулів) витрат, які поділяються між виготовленою продукцією й наданими послугами, із застосуванням різноманітних вимірників, як бази поділу. Даний підхід допомагає встановити собівартість виготовленої продукції із включенням працемісткості. Але на практиці дана система вимагає чималу кількість часу та зайнятості робітників, тому організації не застосовують її.

А. Апчерч в наслідок порівняння «традиційних» і ABC-методів, підсумував, що більше «традиційним» є поділ накладних витрат на основі підходящого показника обсягів діяльності, а при використанні ABC-методу накладні витрати групують за напрямками діяльності (створення пула витрат), а потім визначають ставки розподілу витрат по кожному пулу для розподілу за певними функція витрат [17 с.153].

Ч. Хорнгрен, Датар Ш., Фостер Дж. вказує такі випадки за наявності яких ABC-метод допомагає отримати найбільшу вигоду. Детально метод калькулювання за видами діяльності розкрито в посібнику К. Друрі [28 с.151].

Можна зробити такі висновки, що ABC-костинг – це найбільш аргументований метод поділу загальновиробничих витрат, проте дуже затратними

по часу. Саме через це, співвідношення витрат на його виконання та вигод від одержання в наслідок інформації не виправдовує доцільності для його введення на підприємствах.

ABC-метод необхідно застосовувати в галузях із великою частиною в собівартості продукції накладних поділених витрат, які дають змогу побачити підставу появи накладних витрат і їх поділу між об'єктами обліку.

Застосування зарубіжних принципів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на практиці вимагає певних змін підходів до калькулювання, інноваційне дослідження його визначення в управлінні діяльністю організації.

На разі компаніям необхідно відсторонитись від витратних принципів ціноутворення, застосовувати ціну готової продукції, як спосіб управління собівартістю і завищенням його конкурентоспроможності.

На досліджуваному підприємстві АТ «Полтавський турбомеханічний завод» використовується система калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами. На даному підприємстві присутнє, як великосерійне виробництво, так і дрібносерійне, а також позамовне. Завдяки даній системі калькулювання собівартості продукції, підприємство контролює усі процеси виробництва, а також усі можливі відхилення від нього. Підприємство має певні норми використання ресурсів та облікових цін на ці ресурси під час створення певного виробу, ділить витрати на фактичні та за нормами відхилення. При відхиленні поза нормами, витрати несуть винні особи у певному процесі виготовленні деталі. На мою думку, даний метод є дуже гарним для даного підприємства. Бо саме за допомогою нього можна повністю проконтролювати кожний процес та встановити винних, якщо витрати йдуть поза норм; достовірно вирахувати собівартість виготовленої продукції та отримати прибуток за мінімальних витрат.

РОЗДІЛ 3 МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1 Методи калькулювання собівартості продукції

Зараз ніяк не можна створити універсальну систему обліку виробничих витрат та собівартості продукції. Усі підприємства самостійно створюють свою облікову політику для ведення обліку витрат та формування собівартості, дивлячись на індивідуальну мету.

П(С)БО 16 «Витрати» трактує метод обліку калькулювання витрат собівартості продукції так «...сукупність способів та прийомів побудови аналітичного обліку формування витрат, метою якого є обґрунтування калькулювання собівартості продукції» [26]. У різних джерелах є багато різноманітних підходів щодо побудови методики обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Саме через це потрібно спочатку з'ясувати сутність головних тлумачень, які іноді виступають як «об'єкт обліку витрат», а іноді «об'єктом калькулювання». При цьому потрібно зазначити різницю між методами обліку витрат та методами калькулювання собівартості продукції.

Розглянувши усі джерела інформації можна зробити такі висновки, що метод обліку виробничої собівартості – це узагальнення варіантів відображення, поєднання і систематизації облікових даних по утворенню витрат за метою аргументування та управління калькуляцією собівартості продукції (робіт, послуг). При чому метод калькулювання собівартості продукції – це узагальнення прийомів з поєднанням витрат за об'єктами калькулювання для обчислення собівартості поодиноких типів виробів.

Загалом методи обліку та методи калькулювання собівартості витрат – це дві ступені одного циклу, які доповнюють одне одного.

Наявні системи обліку витрат виробництва продукції систематизують за такими чинниками:

- за об'єктами групування (позамовна і попроцесна);
- за ступенем нормування (фактичних і нормативних витрат);
- за повнотою охоплення процесів (напівфабрикатний та безнапівфабрикатний);

- за кількістю продуктів (однопродуктові та багатопродуктові);
- за місцем виникнення;
- за способом поділу непрямих витрат (одно- і багатокоефіцієнтний);
- за видом організації (місця появи витрат та центри відповідальності);
- за часом складання (планові та звітні) [22].

Методи калькулювання витрат розглядаються дослідниками та практиками, як способи обчислення собівартості об'єктів калькулювання та окремих одиниць продукції, серед яких виділяють наступні:

- нормативний спосіб;
- сумування витрат виробництва;
- виключення вартості побічної продукції із загальної суми витрат виробництва;
- пропорційний розподіл виробничих витрат;
- прямий розрахунок;
- комбінований спосіб калькулювання [51 с.68].

В опублікованій статті Івашкевич В. досліджено, такі методи калькулювання собівартості продукції: метод розподілу витрат, метод виключення витрат, коефіцієнтний а метод залишкової вартості [31].

Голов С. у своїй статті звертає увагу на два ступені калькулювання: визначення витрат на виробництво кожного продукту та розподіл загальних виробничих витрат [23].

Швець В. між методів калькулювання собівартості продукції виділяє: метод прямого розрахунку, метод сумування, метод виключення, метод розподілу та нормативний метод [95 с.170].

Розглянувши усе вище сказане, можна зробити такі висновки, що метод калькулювання собівартості продукції – це принцип або прийом формування виробничих витрат певних типів виробів, з метою оцінки рентабельності виробництва та реалізації продукції, аргументування прийнятих управлінських рішень, з приводу об'ємів та побудови випуску, формування граничних цін тощо.

Дослідивши об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за певними групами формують різноманітне завдання у системі управління організацією. У П(С)БО 16 «Витрати» під об'єктом обліку зазначають окремий вид

продукції (роботи, послуги), для якого необхідно визначити собівартість, сукупність витрат на її виробництво [36].

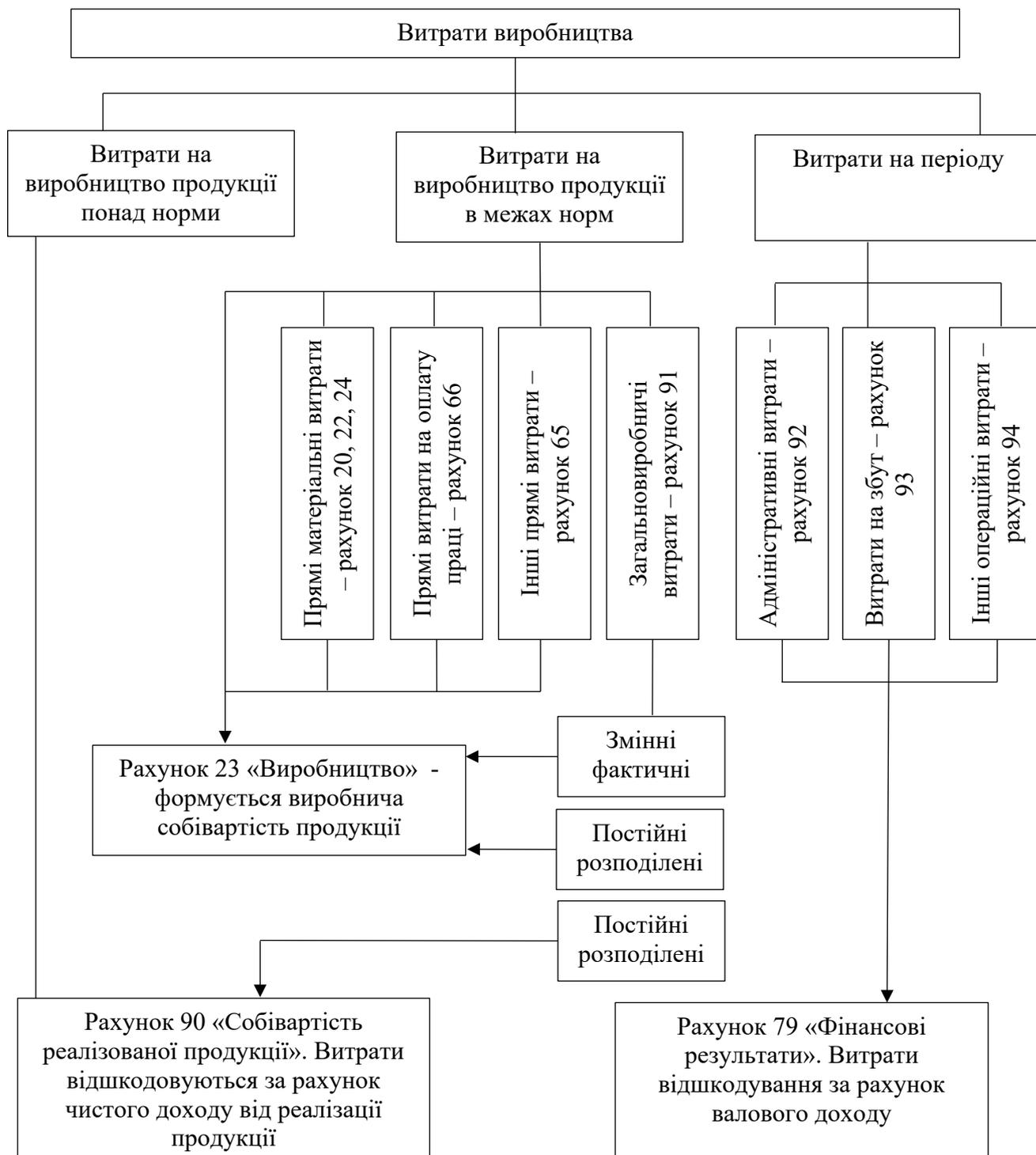


Рисунок 3.1 - Схема обліку витрат і формування собівартості продукції, що відповідає П(С)БО 16

Дослідивши П(С)БО 16, а саме термін об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, можна зробити такі висновки, що вони є ідентичними і

завдяки цьому не відтворює індивідуальності організацій. Через це суб'єктам господарювання необхідно самостійно формувати облікову політику з формування собівартості, аналізу та управління собівартості продукції (рис. 3.1).

Калькуляція зазвичай досліджується як система класифікації, реєстрації та поділу виробничих витрат з ціллю утворення собівартості продукції (робі, послуг). У свою чергу, сам процес калькулювання витрат має виправдовувати обчислення, як галузеву особливість організації, так і індивідуальність виробничого процесу на підприємстві.

Дивлячись від того, який тип норм витрат, підґрунтя яких створюються калькуляції, поділяють їх на такі типи: планова, нормативна та звітна.

Планова калькуляція формується у плановий цикл, в основному це рік або квартал, і складає середню собівартість продукції. Дана калькуляція містить передові норми витрат, які є середніми за планового циклу, іншими словами, витрати сировини та матеріалів, палива та енергії, витрати на оплату праці і витрати з організації та підготовка виробництва. Здебільшого планова калькуляція є кошторисною і вона формується лише на одноразові вироби для знаходження ціни на одиницю продукції.

Нормативна калькуляція формується за допомогою діючих на початок звітного циклу норм – поточних норм витрат. Водночас дані поточні норми витрат мають дотримуватися виробничої програми та потужностей відповідної організації на початок циклу. Поточні норми витрат є більшими за середні норми витрат, які є підґрунтям планової калькуляції цим трактується те, що на початку циклу нормативна собівартість продукції є більшою за планову і навпаки, вона в кінці циклу є меншою.

Фактична (звітна) калькуляція складається за даними бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво продукції і формують фактичну собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг. При цьому до складу фактичної собівартості відносять всі витрат, як виробничі, так і невиробничі [54].

З певних джерел виокремлюють:

- систему обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за повними витратами, що передбачає включення в собівартість продукції усіх витрат, що відносяться до процесу виробництва, зокрема: прямі матеріальні

витрати; заробітна плата робітників; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати;

- калькулювання собівартості продукції за змінними витратами, що доповнює калькуляції повних витрати. Дані калькуляції використовуються в управлінні підприємством для планування, контролю та прийняття рішень, що стосуються асортименту та номенклатури продукції (виготовлення нових типів продукції, формування ціни, планування прибутку тощо) [42 с.17].

В залежності від характеру виробництва на підприємстві, що використовується як підґрунтя формування собівартості продукції виокремлюють такі головні методи калькуляції собівартості продукції:

- простий метод використовують на підприємствах, що виробляють просту, однотипну продукцію, не використовують напівфабрикати та незавершене виробництво. На таких підприємствах вся сукупність виробничих витрат за звітний період складає собівартість всієї виготовленої продукції, а собівартість одиниці продукції розраховують шляхом ділення витрат на кількість одиниць продукції [71];
- нормативний метод використовується в організаціях з великим і серійним виробництвом продукції. Це дає змогу контролювати хід виробничого процесу в кінці кожної зміни, а також управляти процесом зменшення собівартості кінцевого виробу. Водночас витрати на виробництво діляться на дві частки: витрати, які перебувають у межах норм та витрати поза межами норм. Знайдень похибки норм витрат поділяють за їх причина появи і винні, що дає змогу швидко відреагувати та додати причини похибок в процесі виробництва;
- позамовний метод визначення собівартості використовується в організаціях персонального та дрібносерійного виробництва, на яких витрати виробництва обчислюються на певний окремий виріб або замовлення. Фактична собівартість розраховується після виготовлення усіх деталей чи виробів для замовлення і поєднує в собі суму усіх витрат. Іноді можуть використовувати не один спосіб позамовного методу. Але в основному в серійному виробництві не обчислюється собівартість

кожного виробу, що включається в замовлення, а створюють собівартість усього замовлення;

- попередільний метод обліку та калькулювання собівартості продукції застосовується у великому виробництві за умов швидко закінчуваного виробничого періоду. Вироби є однотипними як за початковими матеріалами, так і за процесом технологічної обробки. Облік витрат за цим методом ведеться за ступенями виробничого процесу. Такий метод застосовується, якщо сировина та матеріали пройшли певну кількість ступенів обробки із закінченням циклу, в процесі чого одержуються напівфабрикати.

Проте попередній метод калькуляції собівартості продукції буває і безнапівфабрикатним та напівфабрикатним, іншими словами собівартість вираховується в кінці всього процесу або на кожному ступені виробничого процесу.

Ще одним видом попередільного методу є однопередільний метод, який використовується в добувній промисловості та окремих галузях економіки, де виготовлення продукції проводиться в одному технологічному процесі. Об'єктом обліку витрат виступає один переділ [66].

Під час дослідження систем обліку та калькулювання собівартості продукції необхідно передивитися можливість застосування зарубіжного досвіду підприємства та управління виробництвом, що можуть використовуватися в певних умовах. Тож переглянемо методи обліку витрат, які використовують у розвинених країнах.

У таблиці 3.1 показано переваги та недоліки методів обліку виробничих витрат та можливість їх застосування в сучасних умовах економіки України.

Таблиця 3.1

Переваги та недоліки методів обліку витрат

Назва методу	Сутність методу	Переваги	Недоліки	Можливість використання
1	2	3	4	5
Стандарт-кост	1. Попереднє складання нормативної калькуляції. 2. Усі виробничі витрати в обліку повинні бути співставні	1. Універсальність. 2. Контроль за ефективним використанням всіх ресурсів.	1. Складність складання стандартів згідно з технологічною картою.	Можливе використання елементів методу стандарт-кост або

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
	із стандартами, що встановлені. 3. Відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, повинні бути розподілені за причинами і віднесені на винних осіб.		2. Значна залежність від інфляційних процесів. 3. Неможливість використання при випуску різної продукції.	застосування цього методу на окремих етапах виробничого процесу.
Директ-костинг	Основні риси: 1. Облік продукції за змінними витратами і визначення виробничої собівартості. 2. Облік постійних витрат загалом по організації і віднесення їх на зменшення операційного прибутку. 3. Встановлення взаємозалежності між обсягами продажів, собівартістю і прибутком. 4. Визначення точки беззбитковості.	1. Спрощення і точність обчислення собівартості. 2. Відсутність розподілу постійних витрат між видами продукції. 3. Можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів продукції. 4. Можливість визначення оптимальної програми випуску і реалізації продукції.	1. Можливість використання за умов, що прямі витрати мають більшу частку, однорідність випуску продукції. 2. Складність розподілу витрат на постійні та змінні.	Застосування даного методу можливе лише в управлінських цілях, однак значна частка непрямих витрат ускладнює процес калькулювання.
Метод ЛТ (точно в строк)	Передбачає відмову від виробництва великих партій і створення безперервного поточного виробництва. Мета – зменшення зайвих витрат та ефективне використання виробничого потенціалу підприємства. Виробничий облік перетворюється в систему управління вартістю.	1. Спрощує процес обліку виробничих витрат і допомагає менеджерам регулювати і контролювати витрати. 2. Облік матеріалів і незавершеного виробництва ведеться на одному рахунку. 3. Більшість непрямих витрат переводяться до категорії прямих,	1. Не дає можливість окремо оцінити розмір незавершеного виробництва. 2. Недостатній контроль за наявними ресурсами на підприємстві.	Для вирішення стратегічних цілей та подальшого управління діяльністю підприємства можливим методом обліку може бути метод точно в строк.

1	2	3	4	5
		спрощуючи порядок визначення собівартості.		
Метод ABC	Система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції. Всі витрати обліковуються в розрізі чотирьох типів робіт: по одиниці продукції, виробництву продукції та загальногосподарські роботи.	1. Забезпечує доступ до оперативної інформації на всіх рівнях. 2. Спрощує розрахунок собівартості на всіх етапах процесу виготовлення продукції.	1. Складність повного розподілу всіх операцій на 4 категорії. 2. Неможливість для окремих статей накладних витрат визначити адекватну базу розподілу.	Застосування даного методу можливостей на підприємствах, що виготовляють різноманітну продукцію та мають високотехнологічну структуру виробництва.

За повнотою під'єднання загальновиробничих витрат до складу собівартості продукції виділяють наступні методи обліку витрат і калькулювання собівартості:

- директ-костинг – метод обліку витрат, за допомогою якого здійснюється поділ виробничих витрат на змінні та постійні. До собівартості готової продукції додають лише змінні витрати виробництва. За змінними витратами оцінюють незавершене виробництво, а також оцінюють залишки готової продукції на кінець звітного циклу;
- full-absorption costing – метод повного поєднання, що окреслює поєднання з собівартістю готової продукції усіх виробничих витрат, не дивлячись на їх розподіл на постійні та змінні;
- точно в строк – такий метод застосовується в системах управління виробництвом продукції в організаціях, в яких організовано постійне та поточне виробництво. Головною метою даної системи обліку є зменшення витрат, що не стосуються виробництва, ефективне застосування виробничого потенціалу та зменшення складських витрат організації. Індивідуальністю цієї системи є те, що організація виготовляє тільки ту продукцію, яка необхідна суспільству, до того ж «попит» зазначає кількість виробництва. На усіх ступенях технологічного процесу виготовляють тільки певну кількість ту, яка потрібна для подальшої.

Таким чином оптимізується кількість замовлень, які є в технологічній обробці, фактично ліквідується незавершене виробництво та знижується сумарний час зроблених замовлень.

З приводу обліку витрат, то при даній системі організації виробництва дуже полегшується і система калькулювання собівартості витрат на виробництво, при таких умовах всі накладні витрати можна прямо віднести на вартість продукції. Використання системи точно в строк в умовах нашої економіки є дуже обмеженими, але, застосування певних елементів, дає змогу швидко впорядкувати та контролювати витрати виробництва та покращити якість виробництва.

Система обліку витрат виробництва є особливо важкою з точки зору обробки масової кількості обліково-розрахункових та звітних даних. Застосування системи точно в строк дає змогу поєднати облік матеріалів та незавершеного виробництва до відтворення їх на спільному рахунку, за допомогою нетривалого технологічного процесу та якщо немає реалізації виробів незавершеного виробництва.

Але, як зазначено вище, на практиці використати методи обліку витрат у чистому вигляді не можливо, тож потрібно застосувати кілька методів, що використовуються кожний за певним випадком.

Облік виробничих витрат більшість уваги віддають дотриманню встановлених норм і нормативів витрат на оплату праці і загальновиробничих витрат, ще й швидкому реагуванню на їх похибки. Іншими словами, більшість уваги приділено вибору напрямкам покращення виробничого процесу, а не на знаходження причини похибок та їх відстороненню.

Під час аналізу традиційного методу до калькулювання собівартості продукції необхідно вказати такі основні ступені: закупівля основних матеріалів, виробництво, випуск готової продукції, реалізація готової продукції (рис. 3.2).

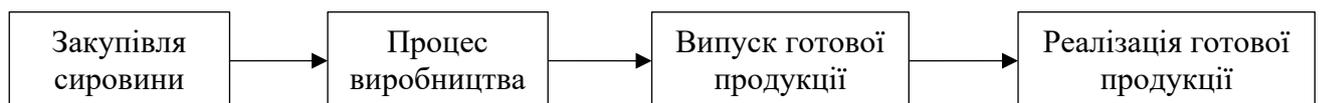


Рисунок 3.2 - Алгоритм калькулювання собівартості продукції

Щодо управлінського обліку в організації для обліку запасів застосовують такі рахунки:

- 20 «Виробничі запаси», на якому відображаються запаси у виробництві та на складах;
- 26 «Готова продукція».

Запаси в організаціях з'являються тоді, коли відбувається купівля матеріальних цінностей та відтворюється на рахунку 20 «Виробничі запаси». Загальновиробничі витрати відображаються таким чином: фактичні витрати виробництва відтворюються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрат», після чого відбувається їх перенесення на собівартість продукції на стадії завершення виробництва та комплектації продукції. На цій же стадії відбувається і реалізація продукції.

Даний метод калькулювання собівартості продукції включає певний ряд недоліків, через те, що потрібна інформація про розмір усіх окремо видів запасів на кожному етапі процесу постачання-виробництва-реалізації. Через це слід зробити калькуляцію за останньою операцією на основі ABC-методу, який дає змогу значно ширше розглянути інформацію про суми загальновиробничих витрат. Після чого така інформація застосовується у калькулюванні за останньою операцією. Даний метод деталізує можливості для прийняття управлінських рішень не тільки на стадії виробництва, а й загалом в управлінні витратами виробництва.

Отже, усім організаціям потрібно віднайти свою систему обліку та калькулювання витрат і собівартості продукції, яка дасть змогу оптимальне управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу продукції.

З усього вище сказаного, я можу зробити такі висновки, що досліджуване підприємства АТ «Полтавський турбомеханічний завод» має два методи визначення собівартості продукції. На даному підприємстві є кілька цехів, які підпорядковуються різним методам. Більшість цехів підпорядковано нормативному методу, вони виготовлять велику кількість серійної продукції і контролюють хід дій робітників після кожної зміни. Також є один цех, який підпорядкований позамавному методу. Даний цех отримує замовлення, по якому і виготовляє продукцію в межах замовлення. Всю собівартість даний цех вираховує не по окремому виробу, а за кожним замовлення окремо.

3.2 Первинний облік прямих витрат на виробництво продукції

Як було зауважено, використання різноманітних принципів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції підпорядковується наступними чинниками: тип продукції, яка виготовляється, її важкість (кількість технологічних операцій), характер технологічного процесу та процесу організації виробництва.

Необхідно зауважити, що зазвичай використовують кілька принципів обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, які дають змогу застосовувати переваги поодиноких принципів для вирішення управлінських питань. Головним завданням калькулювання собівартості продукції є одержання достовірних і швидких даних про витрати на одиницю продукції, а також аргументовані зведені ознаки собівартості продукції в організації.

Для того, щоб дійти до поставлених цілей підприємство АТ «Полтавський турбомеханічний завод», яке можна назвати, як великосерійне виробництво та позамовне, йому дійсно найбільше підходить нормативний та позамовний метод. При нормативному методі виготовляється продукція великими серіями, а при позамовному береться до уваги одне замовлення, яке складається схожої продукції та яка входить в один технологічний процес.



Рисунок 3.3 - Послідовність ведення обліку при нормативному методі

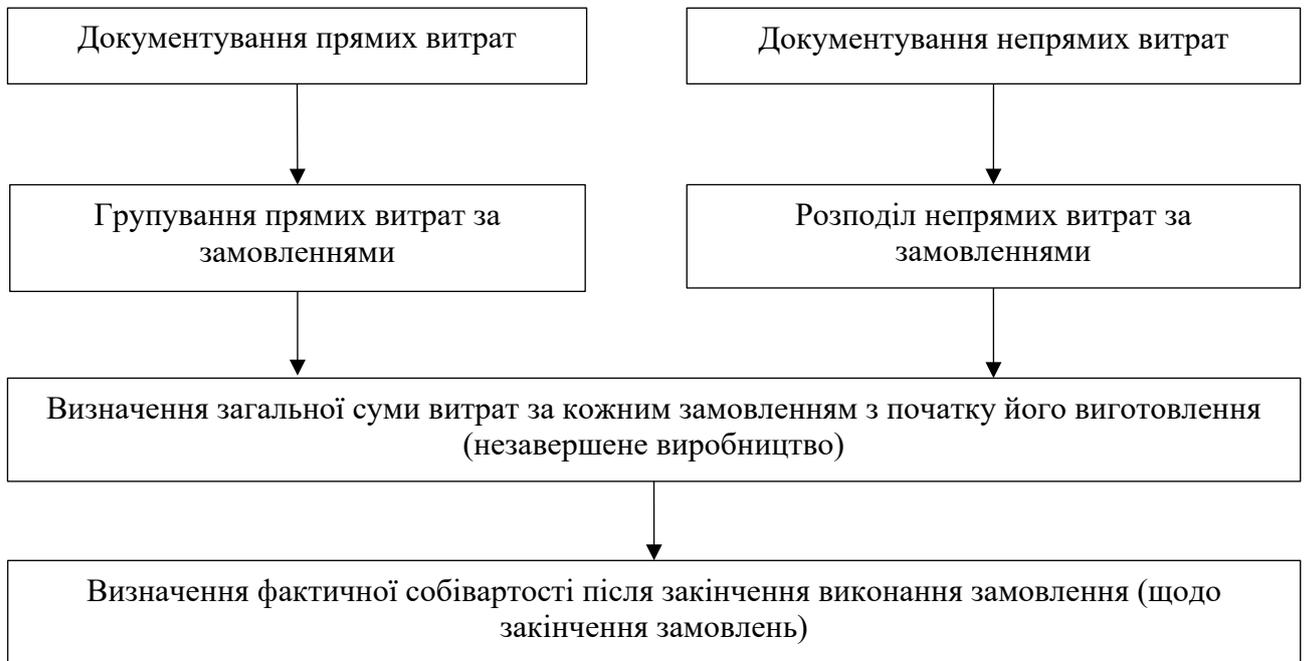


Рисунок 3.4 - Послідовність ведення обліку при позаамовному методі

При серійному виробництві за номерами креслень виготовляється, певна кількість деталей (напівфабрикатів), які у майбутньому будуть віднесені на виробництво готової продукції. Кожна деталь має свій номенклатурний номер по якому можна відслідкувати кількість витрат на саме цей напівфабрикат. Після виготовлення усіх деталей необхідних для певної готової продукції, усі напівфабрикати передаються на зборку самої готової продукції. Після усіх цих дій на готовий виріб дається серійний номер, за допомогою якого можна відслідкувати, що саме за готова продукція, які запчастини входять до неї та які є витрати.

За даним методом підприємство обчислює норми на виріб або місце витрат за усіма складовими собівартості. Вони постійно контролюють фактичні витрати, не чекаючи закінчення місяця, кварталу, року і контролюють відхилення та швидко на них реагують.

Аналіз впливу матеріальних витрат собівартості продукції на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» дає змогу зробити такі висновки, що конструкторсько-технологічна складність продукту має різні витрати металу при виробленні запчастини однієї маси, з певного матеріалу, в ідентичних умовах. Через це продукція з металу розрізняється за групами складності.

Чиста маса продукції дуже пов'язана з нормою витрат і виникнення технологічних відходів.

На виготовлення 1 т. маленьких деталей йде набагато більше металу ніж на виготовлення 1 т великої деталі. Також при виготовленні малих деталей йде більше матеріалів, енергії і трудових витрат на переробку технологічних відходів.

Величина партії, серійність виготовлення різноманітно пов'язуються з витратами металу. При маленькій кількості виготовлення деталей з'являється більше витрат і відходів пов'язаних з налагодженням прес-форм, режимів лиття, пресування; при великій кількості витрати більше пов'язані з відхиленнями властивостей сировини в межах однієї серії і переробки багатьох серій сировини.

Тип матеріалу і технологія його переробки на досліджуваному підприємстві знаходять витрати металу на технологічних ступенях, це показує нам, що технологічні витрати і відходи знаходяться в межах норми.

При переробці металу дуже суттєво на норму впливає тип обладнання, його фізичний знос. Інноваційне обладнання дає змогу виготовляти виріб при оптимальних режимах технологічного процесу, притримуючись усіх параметрів та надає гарантію в роботі. При переробці металу на застарілому обладнанні більше простоїв, відповідно до цього і більше витрат, більша ймовірність браку.

Важливими запас економії матеріалів АТ "Полтавський турбомеханічний завод" є покращення організації, планування і управління виробництвом, механізації і автоматизації всіх ступенів технологічного процесу, концентрації і спеціалізації виробництва. Введення нових технологічних процесів дає змогу оптимально розробити технологічні режими виробництва продукції, обрати більш розумніші параметри, зменшити витрати металу, собівартість продукції, підвищити рентабельність, врахувати вплив факторів, пов'язаних з організацією і управлінням виробництвом.

Про позамовному методі усі замовлення мають свій порядковий номер, да допомогою якого можна легко виявити і відслідкувати витрати. Для усіх замовлень на досліджуваному підприємстві створюється картка аналітичного обліку, де відтворюється така інформація: найменування замовлення, вид і кількість виробів, замовник, до якого періоду необхідно зробити дане замовлення, планова собівартість відповідно до планової калькуляції а ціна. До того усі прямі витрати поєднуються за складовими витрати, які стосуються вироблення цього замовлення, після чого вони підсумуються в картці аналітичного обліку і відображається

рахунок фактичної собівартості. Усі складові витрат докладно розшифровується за усіма типами матеріалів. Що застосовується для виробництва продукції, із зазначенням кількості, ціни та загальної вартості використаної сировини та матеріалів. Потім обчислюються прямі виробничі витрати, які стосуються замовлення на підставі первинних документів.

У результаті собівартість даного замовлення обчислюється за допомогою результатів усіх виробничих витрат, вказаних у картці обліку витрат такого замовлення з дати її створення до моменту завершення робіт та визначення результатів. Головною важкістю застосування позамовного методу обліку витрат на виробництво продукції, на АТ «Полтавський турбомеханічний завод», це коректність обліку і виділення ідентичних витрат за різноманітними замовленнями.

В цей час облік прямих витрат виробництва потрібно коректно зазначити та віднести витрати на потрібне замовлення, яке реалізовується за допомогою організації ефективного документування усіх типів діяльності підприємства.

Процес виробництва на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» ґрунтується за сформованим планом виробництва, який створюється технологічним відділом за допомогою креслення продукції замовлень, потім технолог за кресленням роблять опис процесу вироблення виробу замовлення за технологічними операціями в документі «Специфікація матеріалів і трудових показників». Під час цього технолог має повністю описати процеси вироблення виробу із зазначенням потрібних матеріалів, їх типи та кількість, з додаванням норми витрати на одиниці продукції, не відхиляючись від технічної документації, а також мають зазначити тип інструментів, які мають бути виготовлені під час виготовлення виробу. Після чого документ опрацьовується в планово-економічному відділі даного підприємства, де економісти обчислюють ціну на матеріали, які застосовувалися під час виготовлення продукції та розраховує трудовитрати такого замовлення. Результат всіх обчислених витрат створює заплановану ціну такого замовлення, за допомогою якої готова продукція відображається на складах організації.

Далі створені специфікації віддаються до виробничих цехів, а бухгалтерія одержує обчислення запланованої ціни продукції, для наступного дослідження фактичної собівартості замовлення та зіставлення із запланованою.

У цехах АТ «Полтавський турбомеханічний завод» ведеться облік тільки прямих витрат, які використовуються при виготовленні продукції: прямих витрат та витрат на оплату праці цеховиків.

Під час такого ведення обліку виробничих витрат на підприємстві, опрацювання документів відбувається вже після закінчення звітного циклу, що робить неможливим правильне забезпечення оперативного контролю за рухом матеріалів.

Відпуск більшої кількості матеріалів у виробництво можна лише за згодою керівника і лише з поясненням такого понаднормового використання матеріалів. Даний документ робиться у п'яти примірниках для: технічного відділу, виробничих цехів, планово-економічного відділу, виробничого підрозділу та відділу контролю.

При використанні матеріалів та сировини складають звіт про використання даних матеріалів та сировини, де вказано назву, кількість, ціну і всю суму усіх позиці, найменування виробу, куди йтиме цей матеріал чи сировина, кількість та вартість витрат поза нормою. Такий звіт про застосування матеріалів формується за специфікацією, створеною на замовлення за нормами витрат.

Списання матеріалів на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» і віднесення їх на виробничі витрати робиться на основі матеріального звіту. Під кінець звітного циклу усі підрозділи також формують звіти про рух матеріалів та сировини і їх залишки, які надаються бухгалтерії, яка відтворює усе на рахунках синтетичного та аналітичного обліку.

Рух зі зворотними відходами обліковується за накладною-вимогою на внутрішнє переміщення матеріальних цінностей (М-11). Під час одержання цехом матеріалів, які зазначені у специфікації, керівник надає усім певні завдання робітникам. Такі завдання включають в себе інформацію про робітника, його посада та розряд, прізвище, ім'я та по батькові, номер замовлення, назва робіт, одиниці виміру, обсяг, похибки та брак тощо. Наприкінці місяця на відрядні роботи робітників обчислюються відрядна заробітна плата.

Відображення робочого часу робітників за погодинної форми оплати праці застосовується «Табель обліку використання робочого часу», у ньому вказано інформацію по працівникам: кількість відпрацьованих робіт, прогули (неявки), брак та інше.

Табель обліку робочого часу має такі стовпці: порядковий номер, табельний номер, прізвище, ім'я, по батькові, код посади, тип нарахувань оплати праць, код витрат виробництва, тарифний розряд, дата фактичної праці та пристроїв, з вказанням причин, відпрацьованих годин.

Табель обліку формують щодня протягом місяця та надаються бухгалтерії з підписами осіб, до яких стосується дані табеля.

Для працівників з погодинною оплатою праці з табеля обліку є основою для нарахування заробітної плати. Але формування табеля обліку відпрацьованого часу, для всіх застосовують для створення аналізу та оптимізації робочого часу робітників.

Для обчислення виплат / доплат заробітної плати можуть використовуватися:

- аркуш доплати – коли відбувається відображення передбачених на підприємстві доплат;
- наряд на відрядну роботу – для оплати додаткових подій, які не заплановані технологічним процесом, віз вказаними причинами доплат і додаткових робіт.

Якщо буде виявлено на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» похибок за витратами, які зв'язані з обліком відпрацьованого часу, їх потрібно погоджувати актом про відхилення, де вказуються дані про цехи, де знайдено похибки, яка операція була в цей момент, прізвище, ім'я, по батькову, причини похибок, інформація про зроблений аналіз або перерахунок, обчислення похибок та заробітної плати в гривнях. Даний акт формується в одному примірнику та затверджується членами комісії, що робили аналіз та обчислювали, після чого надається у бухгалтерію, для нарахування заробітної плати. На підставі одержаної інформації та звітів застосування матеріалів економісти формують виробничу собівартість продукції по усіх замовленням окремо за зведеними статтями калькуляції.

У рядках Зведеної таблиці зазначають назву та шифр замовлення, в графах: незавершене виробництво на початок та кінець звітного циклу, витрати циклу, кооперація з інших цехів та в результаті фактичну собівартість продукції. Така форма зведеної таблиці схожа до таблиці, яку формують в бухгалтерії, тільки має різницю у поділі витрат – витрати за статтями калькуляції поділені на витрати, які

стосуються до продукції і витрат, що стосуються незавершеного виробництва, що полегшує ведення обліку. Така таблиця складається на перше число звітного місяця за допомогою проведення інвентаризації незавершеного виробництва в АТ «Полтавський турбомеханічний завод».

Первинний облік загальновиробничих витрат відбувається в бухгалтерії АТ «Полтавський турбомеханічний завод», до загальновиробничих витрат належать: амортизація основних засобів, заробітна плата управлінського персоналу, витрати на охорону, опалення та освітлення; витрати на ведення ремонтів основних засобів; витрати за податки, збори та зобов'язання, які стосуються виробництва.

Первинними документами в такий період є: таблиць обліку відпрацьованого часу, рахунки та акти на оплату виконаних робіт, довідка-розрахунок та звіт з сплати податків. Обчислення амортизації проводиться автоматизованим методом, в організації не застосовують форми первинного обліку даних витрат, в бухгалтерії формуються зведені таблиці, які ї виступають регістрами аналітичного обліку.

Витрати з одержаних послуг (освітлення, опалення, охорона та зв'язок), засвідчуються рахунками про сплату та актами виконаних робіт, які надаються до бухгалтерії організації. Кожен первинний документ у кінці звітного місяця надаються бухгалтерії і є підтвердженням для створення регістрів аналітичного обліку виробничих витрат.

Управлінський облік з собівартості виготовлених виробів в організації відповідає характеру виробничого та технологічного процесу, індивідуальностями виробів, яка виготовляється і робіт, які виконуються. Бухгалтерія організації надає апарату управління потрібно дані для контролю, аналізу та планування виробничої діяльності, при цьому для прогнозування фінансових показників. Інформація аналітичного обліку застосовується при формуванні внутрішньої звітності, що формується за даними про типи і величину виробів, про центри відповідальності і статті витрат.

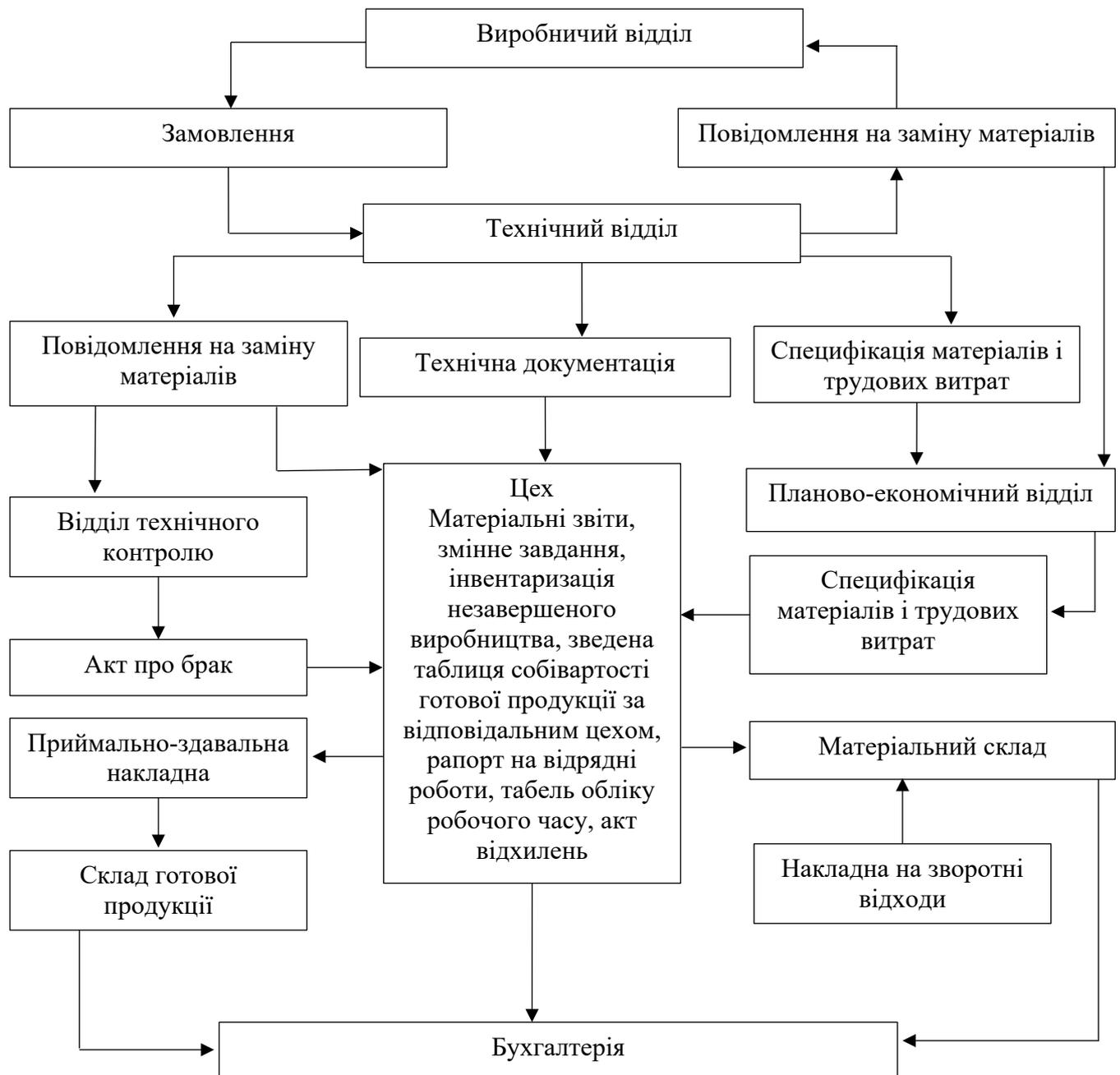


Рисунок 3.5 - Схема документообігу з обліку виробничих витрат на підприємстві

3.3 Облік виробничих витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності

Головним місцем у системі управління собівартістю продукції є методологія обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції за центрами витрат та відповідальності. Але даний контроль виявлення собівартості виробленої продукції є важким та найактуальнішим в управлінському обліку. У джерелах літератури з організації методології

бухгалтерського обліку, обчислення собівартості продукції охарактеризовують замало, принаймні вказані у багатьох посібниках, підручниках, статях та монографіях. Контроль обчислення собівартості виготовленої продукції на різноманітних ступенях не описується. Проте, на підприємствах застосовуються методики підсумування витрат за певними цехами, дільницями та робочими місцями.

Організація бухгалтерського обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності відтворено у джерелах літератури з управлінського обліку. Головним задумом є те, що в продуманому застосуванні матеріальних та інших ресурсів на усіх виробничих ділянках та визначити індивідуальну відповідальність за їх дотриманням. Даний метод є гарним продовженням методу «стандарт-кост», що було вказано вище.

Для виявлення центрів відповідальності необхідно використати організаційну структуру організації, в її вертикальному та горизонтальному розрізі. Розглядаючи горизонтальний розріз організації обмежується колом діяльності усіх осіб, відповідальної за центр, а у вертикальному вказано ієрархію осіб, що вирішують управлінські питання. Це дає нами змогу швидко управляти організацією та покращити ініціативність керівництва структурних підрозділів для здобутку поставлених цілей. Через це облік за центрами відповідальності займає значиме місце в системі адміністрування процесів в організації. Мірило за яким зауважують центри відповідальності це присутність складових, які дають змогу знайти норму прибутку на внесені інвестиції. Виходячи з цього виокремлюють такі центри відповідальності: доходи і прибуток, витрати та собівартість.

Методика й організація обліку за центрами відповідальності та місцями виникнення полягає в обмеженні витрат за місцями виникнення та збільшення надійності калькуляції, методом групування і розподілу непрямих витрат між виробленими продуктами та контроль витрат в місцях їх появи на основі внутрішньогосподарського рахунку.

У результативному вигляді під місцями виникнення витрат пояснюють структурні підрозділи та облік витрат для контролю, аналізу та управління виробничими ресурсами. Через це центри відповідальності потрібно створювати

за місцями виникнення даної відповідальності, де можна дізнатися планові показники і обчислити похибки від плану в розрізі причин та винних осіб, у кінці роботи коригування на основі управлінських рішень.

В США, Німеччині та інших розвинених країнах вибір центрів відповідальності призначається для одержання додаткових засобів контролю витрат у структурних підрозділах організації та швидко калькулювати собівартість виробів.

До того ж в економічних джерелах літератури застосовують визначення «центр відповідальності». Термін «центри витрат» належить до калькулювання собівартості виробів, а «центри відповідальності» до управління та покращення собівартості, отже вони відображають досить різні економічні цикли. У цей же час, бувають випадки, що в одному центрі витрат є один або кілька центрів відповідальності. Так само, бувають випадки, коли відповідальність падає на одну людину, а об'єктів контролю за центрами витрат декілька.

Центр відповідальності формує групи виробничих витрат на окремі структурні підрозділи та відповідальні особи. У цей час центри відповідальності ділять на основні та функціональні. Основні центри відповідальності надають контроль в певних центрах витрат, коли функціональні, навпаки, за багатьма центрами витрат. Виокремлення центрів витрат спокійно відтворюється на практиці, в той час як виявлення центрів відповідальності, є досить складним, як організаційного, так і методологічного характеру.

Чисельність центрів витрат підпорядкований різноманітними факторами: рівень техніки, структура управління, організація праці, технології виробництва, галузеві особливості, тощо, та вираховуються перш за все необхідністю системами управління організацією.

Виокремлення структури місць виникнення і центрами відповідальності окреслює визначення інформаційних зав'язків між ними, що дає змогу послідовно погоджувати інформацію про зміни стану об'єктів бухгалтерського обліку, для застереження повторення даних та покращення рівня контролю.

У таблиці 3.2 показано загальну класифікацію центрів відповідальності, що поєднані в групи, починаючи з нижчого рівня – від робочого місця, до організації в цілому.

Виокремлювати місця виникнення і центри відповідальності необхідно з виконанням наступних принципів:

- усім місцям виникнення мають відповідати свої центри відповідальності;
- місце виникнення має бути в одній системі управління;
- у місці виникнення має бути однотипна робота;
- місця виникнення виокремлюють для найбільшого спрощення поділу різноманітних типів витрат виробництва за відповідальними місцями їх появи.

Таблиця 3.2

Класифікація центрів витрат на підприємствах

Група автономних центрів відповідальності	Рівень центрів відповідальності	Назва центрів витрат
1	2	3
VII	1	Об'єднання
	2	Підприємство (філія)
	3	Виробництво (переділи, ступені)
VI	1	Підприємство
	2	Виробництво (переділи, переходи)
	3	Підрядні підприємства / цехи
V	1	Цехи
	2	Гнучкі автоматизовані системи, лінії, цехи, відділення
	3	Підрядні бригади
IV	1	Дільниці
	2	Відділення, лінії, роботизовані технологічні процеси
	3	Підрядні бригади
III	1	Відділи, комітети, управління
	2	Лабораторія, буро, групи
	3	Дільниці, відділи, управління
II	1	Підрядні бригади
	2	Комплексні та спеціалізовані бригади
	3	Наскрізні бригади
I	1	Група устаткування, група машин
	2	Роботизовані технологічні модулі, гнучкі модулі машин
	3	Агрегати, верстати, робочі місця

Відповідно до завдання у виробничому процесі місця виникнення діляться на основні та допоміжні. Основні, в свою чергу, виготовляють продукцію, а витрати за даним місцем виникнення прямо відносяться на одиницю продукції, коли допоміжні обслуговують необхідність основних виробництв. Витрати допоміжних місць виникнення витрат поділяють за знайденою базою поділу. У свою чергу,

ведення обліку витрат за місцем виникнення та центрами відповідальності буває результативний лише при точному поділу витрат за місцями їх появи.

Пропоную ввести таку форму обліку виробничих витрат за місцями їх появи для отримання головної мети.

Таблиця 3.3

Таблиця обліку витрат за місцем їх виникнення і центрами відповідальності

Місце виникнення витрат	Допоміжні МВВ (енергетична, транспортна, ремонтна дільниці)	Основні МВВ (поточання, виробництво, збут, управління)	Сума накладних витрат	Сума прямих витрат	Сума витрат за елементами
Елементи витрат					
1	2	3	4	5	6
Шифр					
Види первинних витрат	Поділ первинних накладних за місцями їх появи		X	X	X
Види вторинних витрат	Облік виробництва продукції для власних потреб		X	X	X

Введення даної форми документообігу на підприємствах дасть змогу організації розв'язувати наступні завдання:

- коректно ділити накладні витрати;
- покращить ведення обліку допоміжного виробництва.

Ступені обліку витрат:

- обчислення сумарних витрат за усіма видами;
- обчислення прямих витрат на одиницю виробу;
- поділ первинних накладних витрат;
- віднесення всіх первинних та вторинних витрат з основних на допоміжні місця виникнення.

Під час організації аналітичного обліку виробничих витрат з виділенням центрів відповідальності на ступені дільниць, витрати зазначають у відомості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за вказаною номенклатурою статей, а на нижчих рівнях вказують тільки прямі і трішки накладних витрат, що відповідають даному центру відповідальності. За допомогою цього обчислюють технологічну собівартість (матеріали, заробітна плата, витрати на утримання і експлуатацію машин й устаткування, інші витрати).

Дані про вирахування собівартості надають до служб управління, що застосовують її для розробки швидких заходів та стратегій зменшення собівартості. Водночас для управління собівартістю застосовуються, як інформація в грошовому вираженні, так і в трудові.

Отже, залежно від структури організації, характеру технологічного процесу, типу виробів, організації виробництва в товариствах можна застосувати різноманітні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Зазвичай застосовують декілька методів для застосування переваги певних методів для прийняття управлінських рішень. На підприємстві АТ «Полтавський турбомеханічний завод», яке характеризується великосерійним та дрібносерійним виробництвом одночасно, найкращим є застосування нормативного та позамовного методів, які передбачають ряд первинних документів.

Управлінський облік собівартості та калькулювання продукції усі товариства організовують самостійно, відповідно до характері виробничого процесу та індивідуальності продукції, яка виготовляється. Водночас, бухгалтерія організації швидко надає адміністрації організації дані, потрібну для контролю, аналізу та плануванню виробництва і для визначенню фінансових показників.

Аналіз витрат на виробництво продукції робиться за метою формування матеріальних, трудових та інших витрат та оцінки впливу факторів на їх обсяг. Підсумок цього аналізу допомагає знайти резерви зменшення прямих витрат організації та причини, які зробили ці витрати та знайти базу для прогнозування витрат та зменшення собівартості продукції.

РОЗДІЛ 4 МЕТОДИКА АУДИТУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЮ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

4.1 Аудит витрат та собівартості продукції

Головною ціллю діяльності усіх суб'єктів господарювання є виготовлення виробу або надання послуг для одержання фінансового результату. Саме через це важливість процесу виробництва продукції складно переоцінити, особливо головним є проведення аудиту основної діяльності, через це він затверджує коректність бухгалтерії або фінансової звітності. Для перевірки коректності відображення бухгалтерського обліку, аудитор спочатку має в'ясувати, наскільки в організації продуктивною є методика його ведення відповідно до нормативних документів.

Згідно з законодавством України, собівартість вироблених виробів в організації ділять на виробничу і повну. Виробнича собівартість включає в собі витрати, які прямо зв'язані з виготовлення виробів, це прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація основних виробничих засобів, вартість послуг виробничого значення та інші витрати. До повної собівартості входять виробнича собівартість і витрати на управління організацією, збут, фінансові витрати та інші операційні витрати.

Утім, до прямих витрат належать вартість сировини та основних матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів та вартість допоміжних матеріалів, що входять до певного виробу.

Допоміжні матеріали – це матеріали, які потрібні при виготовленні виробів, а також застосовуються для покриття технологічного процесу, до них входять:

- матеріали, що зіставляються з основними матеріалами;
- матеріали, які необхідні для утримання основних виробничих фондів;
- матеріали, які надають виробничий та технологічний процеси;
- матеріали для поточних ремонтів [86].

Для початку впровадження аудиту виробничих витрат на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» необхідно зазначити, що демонструє процес виробництва. Щоб це визначити, потрібно проаналізувати технологічну документацію, положення про структуру підрозділів, посадові інструкції персоналу, схему

документообігу в організації, узгоджену наказом про облікову політику організації, нормативи витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та зробити опитування або анкетування керівного вкладу, для того щоб виясни, хто відповідає за певними завданнями і чи відповідають вони своїй посадовій інструкції.

Аудит виробничого процесу на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» необхідно почати з запитів направлених керівникам структурних підрозділів, де необхідно зазначити список документів, які пов'язані з виробничим процесом, які потрібні для його дослідження (інструкцію, норми, планову та фактичну інформацію). Це дає змогу одержати підсумовані дані про те, як відбувається виробничий процес і наскільки він відповідає, утвердженому в наказі про облікову політику підприємства, віднайти проблемні ділянки тощо.

Необхідно зазначити, що в роботі аудитора звертають увагу на аудиторські ризики, оцінка такого ризику має вираховуватися на всіх стадіях аудиту, починаючи з опитування і закінчуючи складання аудиторського висновку.

Термін «аудиторський ризик» - це вірогідність, особисто визначена аудитором, такої інформації у звітності бухгалтерії, як сильні відхилення даних, які ніяк не знайти за результатами аудиторської перевірки.

Утім, розмір аудиторського ризику впливає на величину проведеного аудиту та ризик різноманітно оцінюються кінцевими користувачами аудиторського висновку. Виокремлюють три типи користувачів аудиторських даних, у кожній з яких своя точка зору на розмір аудиторського ризику (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Користувачі аудиторського висновку

№	Користувачі		Сутність інтересу	Сприйняття ризиків
1	2		3	4
1	Зовнішні користувачі	Прямий фінансовий інтерес	Як власники, кредитори або інвестори, користувачі зацікавлені в достовірній інформації, необхідній для прийняття управлінських рішень	У той же час, аудиторський ризик вони можуть сприймати тільки в найнижчому значенні
		Непрямий (опосередкований) фінансовий інтерес	Як державним органам та іншим організаціям, їм теж необхідна точна інформація, але тільки в рамках їх компетенції	Насправді, величина аудиторського ризику їм нецікава

1	2	3	4
2	Особа, в якій проводять аудит	Необхідне підтвердження правильності своєї облікової політики	Може погодитися на підвищення аудиторський ризик для задоволення своїх інтересів
3	Аудитор	Інтерес полягає тільки в отриманні прибутку своєї діяльності	Зацікавлений у повній відсутності аудиторського ризику

Перебіг аудиту виробничих витрат на продукцію на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» описує виконання таких процедур, для яких необхідна різноманітна інформація. Передусім, потрібно зробити дослідження процесу списання матеріальних цінностей, їх оцінка, тому що матеріали, стосуються основних часток схваленої в організації облікової політики.

Застосування якогось із методів списання матеріальних цінностей, ще не надає правильність усіх ступенів такого процесу. Так як все підпорядковується суб'єктивізму робітників організації, які відповідають за процес оцінки і списання. Через це застосування автоматизації процесів бухгалтерського обліку та налагодження документообіг набагато робить кращим підсумок. Основним є схвалені форми первинних документів, де відтворюються операції з матеріальними цінностями (лімітні картки, накладні-вимоги, акти заміни тощо).

Через те, що в організації виконуються технічні процеси, то неухильно мають схвалюватись норми списання матеріалів. Такі норми мають бути поєднані у відомості докладних операцій, в яких вказують найменування деталі і матеріалу, параметри заготовки, параметри готової запчастини і тому подібне. Отже в процесі аудиту потрібно дізнатися, чи є такі норми і чи проводиться контроль над ними. Треба звернути увагу, дослідити вірність використання вимірювальними приладами, бо з цим пов'язано об'єм наданого та списаного матеріалу.

У ході аудиту списання матеріальних цінностей потрібно докладно дослідити ведення складського обліку на підприємстві, необхідно переглянути картки складського обліку, циклічність та якість проведення інвентаризації матеріальних цінностей на підприємстві тощо.

До виробничих витрат на АТ «Полтавський турбомеханічний завод» входять і витрати на оплату праці, а також єдиний соціальний внесок, через це другим ступенем аудиту є розгляд методу ведення бухгалтерського обліку з оплати праці

та єдиного соціального внеску, ведення документообігу та первинних форм документів, контроль нарахування заробітної плати та єдиного соціального внеску.

Основне місце в собівартості продукції АТ «Полтавський турбомеханічний завод» займає амортизація основних засобів. Саме від методу нарахування собівартості продукції прямо пов'язана сума собівартості продукції та прибуток організації. Виконання аудиту амортизації дає змогу вказати методику нарахування, що вказана в обліковій політиці підприємства, але необхідно зауважити, що на амортизацію в процесі реконструкції чи модернізації основних засобів.

Інші ж прямі витрати досліджуваного підприємства можна поєднати в окрему групу, до якої входять послуги сторонніх організацій, паливо, електроенергія, транспортні послуги збут тощо. У процесі аудиту таких витрат необхідно вказати достовірність включення витрат на собівартість продукції, схему документообігу. Достовірність розподілу витрат на прямі та непрямі витрати підпорядковується методикам обліку витрат, які застосовані в організації, її аудитор має переглянути на первинному етапі аудиту.

Введення автоматизації документообігу в організації дає змогу розв'язати наступні проблеми:

- зробити результативну систему вирішення управлінських питань на основних оперативних даних;
- зробити інформаційну базу для вирішення питань за допомогою вчасного правильного надання даних про внутрішню і зовнішню діяльність;
- здійснювати швидкий контроль діяльності всіх підрозділів планування їх роботи та дослідження і оцінки підсумків;
- полегшити доступ до інформації та надавати їм захищеність;
- покращення результативності праці загалом на підприємстві.

Ціллю аудиту операцій з виявлення виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є впровадження законності, результативності та правильності зроблених даних господарських операцій.

Зараз в системі обліку є декілька методів обліку витрат, дослідження та застосування яких дає змогу покращити результативність даних дій. Між ним є більш доступний метод «стандарт-кост», або нормативний час. За часту застосовується групування певних методів, що дає змогу покращити

результативність управління витратами в організації та спричиняє приріст конкурентоспроможності організації на ринку.

«Стандарт-кост» - це процес створення та введення норм і стандартів формування калькуляції та облік фактичних витрат з виявленням похибок. Після чого, калькуляція досліджується як підґрунтя оперативного управління витратами та виготовленням продукції. Знайдені похибки витрат від норм мають бути досліджені для виявлення причини та винних осіб. За допомогою цього, необхідно дуже швидко вжити заходів для ліквідації негативних наслідків.

Послідовність ведення аудиту витрат на виробництво продукції можна відобразити як програму аудиту (таблиця 4.2). Така програма формується для організації процесу аудиту і ухилення похибок, які можуть виникнути при проведенні перевірки.

Таблиця 4.2

План програми аудиту витрат на виробництво АТ «Полтавський турбомеханічний завод»

№	Найменування циклу	Аудиторські процедури
1	2	3
1	Цикл формування непрямих витрат на виробництво продукції	<ul style="list-style-type: none"> - оцінка обґрунтованості використання методу поділу непрямих витрат; - перевірка достовірності оформлення та відтворення в обліку непрямих витрат; - перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності; - перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, інших витрат тощо.
2	Цикл формування прямих витрат на виробництво продукції	<ul style="list-style-type: none"> - оцінка обґрунтованості використання методу обліку витрат; - перевірка достовірності оформлення та відтворення в обліку прямих витрат; - перевірка правильності включення до собівартості окремих типів витрат, в тому числі нормативах; - перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів обліку витрат і способів калькулювання собівартості продукції; - перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності при віднесенні деяких витрат на фактичну собівартість; - перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартість матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, непрямих витрат і так далі;

1	2	3
		- перевірка первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.
3	Цикл оцінки незавершеного виробництва	- оцінка обґрунтованості використання методу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції; - оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва; - перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва; - перевірка правильності поділу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції; - підтвердження первісної оцінки системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Не дивлячись на те, що система обліку «стандарт-кост» є загальним інструментом, який надає організації потрібні дані, але в інноваційних умовах необхідно, щоб дані були більш мобільними, постійно модернізувалися для надання швидких потреб виробництва. Отже, необхідно застосовувати інші системи обліку витрат, що надають наступні переваги та недоліки (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Методи обліку та аудиту витрат виробництва

№	Найменування методу обліку витрат	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1	Стандарт-кост	Результативна лише коли стандарти розроблені окремо за змінними елементами витрат, а також при достовірно встановлених цінах на матеріали і нормах витрат на робочу силу. Таким чином, можна прогнозувати суму витрат на виробництво та реалізацію продукції, заздалегідь встановити ціну і вирахувати собівартість. Дана система потребує менш складної техніки обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки відома величина витрат. Крім того, спрощується бухгалтерський облік, тому що від вимагає лише аналіз відхилень від нормативів. Є можливість регулювати прибуток зміною обсягу виробництва.	Важко скласти нормативи згідно з технологічною картою виробництва. При ринкових відносинах зміна цін на матеріали та комплектуючі, немінуча, а це ускладнює розрахунок незавершеного виробництва і вартості залишків у складі готової продукції. Надзвичайно незручна й складно обчислювати стандарти, коли підприємство виконує різні за специфікою типи замовлень.
2	Директ-кост	Собівартість включає лише ті витрати, які можна прямо віднести на то й чи інших вид продукції. Це дає можливість значно знизити ціни і підвищити рівень своєї конкуренції на ринку. Прийнято вважати, що така система обліку витрат не стимулює перевиробництво.	Необхідність точного поділу витрат на прямі і непрямі на постійні та змінні.

Метод «директ-кост» вказує, що змінні витрати підпорядковуються обсягу виробленої продукції і навантаженості виробництва, саме через це змінні витрат

мають визначати собівартість продукції, а постійні витрати мають опановуватися маржинальним прибутком, що отримується в процесі реалізації.

У такий спосіб, необхідно підраховувати результати, що облік та аудит виробничих витрат є основним з важливих часток діяльності усіх організацій, у тому числі і для досліджуваного підприємства АТ «Полтавський турбомеханчний завод». Саме через це від достовірної організації процесу обліку витрат можна покращити результативність виробничої діяльності та покращити фінансовий результат. Втім необхідно зазначити, що до того при глибокому дослідженні системи обліку витрат складно не припустити помилок. Через це важливо проводити аудит витрат на виробництво продукції.

4.2 Методика внутрішнього контролю витрат на виробництво та калькулювання собівартості

Внутрішній аудит – це система заходів, способів та прийомів, які застосовуються для вивчення господарської діяльності підприємства та включає такі рівні: об'єкт дослідження, джерела інформації, прийоми і методи вивчення об'єктів [57].

Методика внутрішнього аудиту дає змогу дослідити якісний та кількісний стан об'єктів, дослідити похибки від норм показників та вивчити ці похибки з ціллю виключення негативних наслідків.

Внутрішній аудит з ціллю одержання усіх можливих підсумків, має виконуватися відповідно до такої послідовності (рис. 4.1).

Основною умовою результативного проведення внутрішнього аудиту є результативність організації процесу прогнозування. Директор аудиторської служби виходячи з зробленого дослідження формує план, який вказує переваги в напрямку аудиту, що дорівнюють основній меті організації. План аудиту має дотримуватися вимогам, що вказує директор та, які мають бути ним ухвалені. Внутрішній аудит має вказувати докладні дані про процес ведення аудиту.

Мета аудиту складається дивлячись на завдання дослідження системи контролю і процесу управління, які пов'язані з об'єктами аудиту. Дослідження мети

аудиту є основною часткою процесу планування, від якого залежить результативність аудиту та підсумки одержаної перевірки.

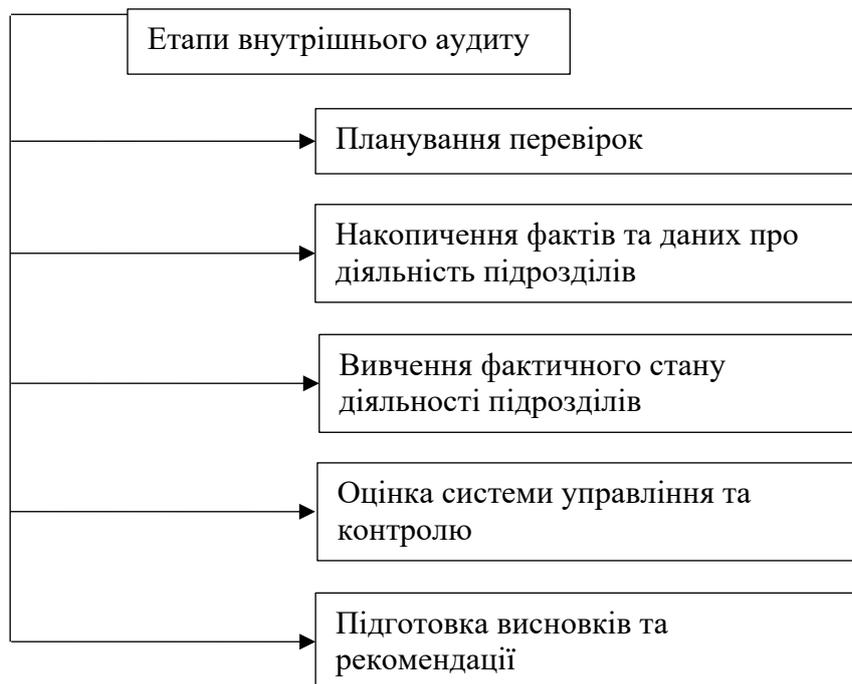


Рисунок 4.1 - Етапи проведення внутрішнього аудиту

Головною ціллю дослідження та оцінки аудитором системи внутрішнього контролю є прогнозування процесу аудиту, вказування термінів ведення і кількість аудиторської перевірки. Оцінка вірності системи внутрішнього контролю ведеться за допомогою іншої методики (рис. 4.2).

За допомогою першого дослідження аудитор оцінює загально надійність системи внутрішнього контролю та прогнозування аудиту, дивлячись на оцінювання, але має враховуватись аудиторський ризик.

Якщо за підсумками первинного дослідження аудитора віднайшли низький рівень надійності внутрішнього контролю, то він має це відтворити у плані аудиту.

Ступінь планування процедури внутрішнього аудиту містить:

- складання аудиторської групи з фахівців, що можуть зробити аудиторську перевірку організації;
- формування плану аудиту.

Після того, як план сформований, формується розробка програми аудиту, що містить список ступенів, які потрібні для його реалізації.

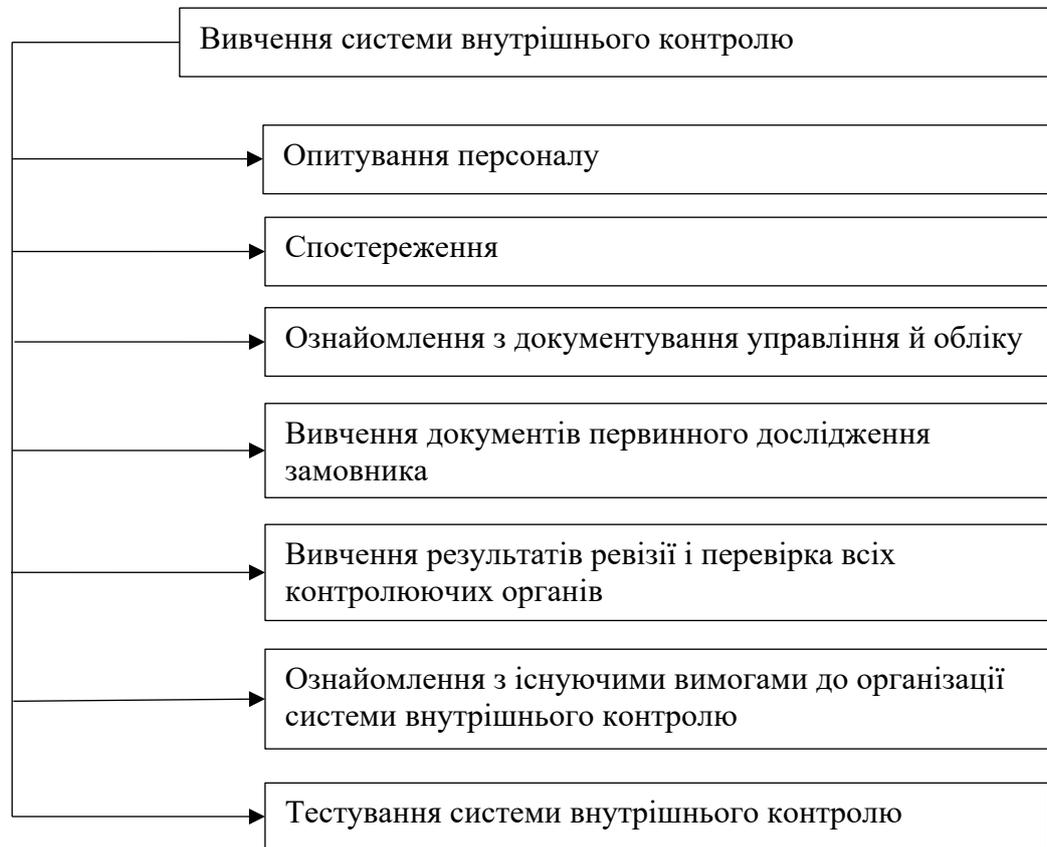


Рисунок 4.2 - Методика вивчення системи внутрішнього контролю в організації

Програма внутрішнього контролю аудиту виробництва включає такі елементи [57]:

- аудит та порівняння показників бухгалтерської звітності та реєстрів бухгалтерського обліку;
- аудит первинних документів та документообігу;
- правильність поділу витрат на виробництво;
- аналіз організації аналітичного обліку на підприємстві;
- правильність проведення поділу витрат за місцями їх появи;
- аудит обліку витрат допоміжного виробництва;
- правильність поділу непрямих витрат та їх калькулювання;
- правильність поділу адміністративних витрат;
- оцінка незавершеного виробництва та правильність поділу витрат між продукцією і незавершеним виробництвом;
- аналіз документального оформлення браку у виробництві і його списання.

Загалом циклічність ведення робіт аудиторської перевірки обліку виробничих витрат можна зробити поділ на три ступені:

1. Ознайомлення. Дана ступінь формується на дослідженні існування договорів та наказів організації та достовірність формування кошторисів.
2. Основний. Даний ступінь полягає на здійсненні таких операцій:
 - аудит тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку;
 - аудит складання первинних облікових документів;
 - перевірка правомірності включення до складу витрат на виробництво понесених підприємством;
 - вивчення організації аналітичного обліку витрат на виробництво;
 - перевірка достовірності обліку витрат допоміжного виробництва;
 - перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих витрат і поділу їх між об'єктами калькулювання;
 - перевірка правомірності віднесення витрат до адміністративних і поділ їх між об'єктами калькулювання;
 - перевірка правильності проведення і відповідності обліковій політиці оцінки незавершеного виробництва;
 - перевірка правильності поділу витрат між готової продукції і незавершеним виробництвом;
 - перевірка своєчасності включення витрат на виробництво в собівартості продукції (робіт, послуг);
 - вивчення правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їхнього списання на витрати виробництва;
 - перевірка правильності документального оформлення браку у виробництві і правомірності списання витрат від браку;
 - перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва в організаціях, що ведуть їх окремий облік;
 - перевірка інвентаризації незавершеного виробництва.
3. Заключний. Такий ступінь визначає складання, аналіз та обробку одержаних документів та формування аудиторського звіту і надання його разом з робочою документацією директору організації.

Під час дослідження усіх показників реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, роблять зрівняння залишків та оборотів за рахунками синтетичного обліку та рахунками аналітичного обліку. Дослідження робиться за допомогою методу, яких оберуть.

Для дослідження показників реєстрів застосовують наступні документи:

- під час журнально-ордерній формі ведення обліку – журнали-ордери та відомості аналітичного обліку до певного синтетичного рахунку;
- під час автоматизованого обліку – машинограми-відомість синтетичного й аналітичного обліку;
- під час спрощеної системи обліку – книги обліку господарських операцій оборотні відомості певного синтетичного рахунку та журнали аналітичного обліку.

Для дослідження достовірності визначення матеріальних витрат понесених на виробництво продукції застосовують записи бухгалтерських рахунках 201 «Сировина і матеріали» і 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби». До того ж їх вартість знижується на вартість поворотних відходів, що необхідно реалізувати контрагентам за узгодженими цінами.

Витрати на оплату праці робітників мають в собі суми нарахованої заробітної плати, премії та винагороди. Під час дослідження необхідно зауважити аргументованості включення витрат на оплату відпусток робітників у виробничі витрати за звітний період. Під час цього узгоджений організацією варіант обліку відпусток має бути вказаний в обліковій політиці організації [22].

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відтворюють нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ). Нарахування єдиного соціального внеску має дорівнювати ухваленим законодавчим актам у розмірі 22% від нарахованої суми заробітної плати.

Після чого робиться дослідження достовірності перенесення загальновиробничих витрат на підтримування основного та допоміжного виробництв.

На ступені дослідження підприємства аналітичного обліку витрат можуть бути наступні порушення:

- в організації не має аналітичного обліку витрат на виробництво або ж його відображають з порушеннями діючого законодавства;
- інформація аналітичного обліку витрат не відповідають оборотам і залишкам на рахунок синтетичного обліку витрат на виробництво;
- залишки незавершеного виробництва за даними аналітичного обліку не відповідають даним обліку в цехах (дільницях) про фактичну наявність незавершеного виробництва.

Це спричинить невідповідність синтетичного обліку оборотів і залишків за рахунок витрат на виробництво.

У свою чергу, збільшення суми собівартості продукції з ціллю зменшення фінансового результату спричинить заниження розрахунків з бюджетом, що може спричинити штрафні санкції.

З другого боку, порушення із збільшення витрат можуть спричинити до збільшення суми собівартості продукції та відповідного зменшення фінансового результату від основної діяльності. Через це при дослідженні достовірності перенесення і поділу адміністративних витрат необхідно дослідити наступний план:

1. Існування виокремленого обліку прямих та загальновиробничих витрат для мети бухгалтерського обліку й оподаткування.
2. На рахунок 92 «Адміністративні витрати» включають такі витрати:
 - управлінські і господарські витрати, не зв'язані відповідні з виробничим процесом;
 - утримання загальновиробничого персоналу, не зв'язаних з виробничим процесом;
 - амортизаційні відрахування і витрати на ремонт основних засобів управлінського і загальновиробничого призначення;
 - орендна плата за приміщення загальновиробничого призначення;
 - витрати з оплати інформаційних, аудиторських і консультаційних послуг;
 - не дотримання порядку поділу адміністративних витрат відповідно до облікової політики підприємства.

На заключному ступені аудиторської перевірки з витрат виробництва підсумовують результати зробленого дослідження та формують висновок, при цьому додають рекомендації до знайдених похибок та зауважень.

Отже, аудит витрат виробництва та собівартості продукції – це обов’язкова частина основного аудиту організації, інструментом оперативного контролю ухвалених рішень, діючим засобом передбачення нерезультативній господарській діяльності і знайденню внутрішньогосподарських резервів.

Покращення організаційних і методичних аспектів аудиту витрат виробництва зв’язане з розширенням практики здійснення аналітичних процедур на всіх ступенях аудиту та дослідження загальноприйнятих методів до окремих принципів вивчення.

Точна система внутрішнього аудиту дає змогу зазначити дійсний якісний та кількісний стан об’єктів, вказати похибки від нормативних показників та дослідити ці похибки з ціллю виключити негативних наслідків.

ВИСНОВКИ

1. У кваліфікаційній роботі проаналізовано розвиток обраного підприємства АТ «Полтавський турбомеханічний завод», історія якого почалася, ще з 1889 року і до сьогодні існує. Проаналізували, що предметом діяльності є виготовлення компресорів, крім авіаційних, транспортних та мотоциклетних; оптова торгівля (не спеціалізована), спорудження житлових та не житлових споруд; виготовлення інших технологій та устаткування певного призначення; системи подачі пару та кондиціонованого повітря; збір, опрацювання та поділ води. Дізналися, що головним виробом у виготовленні продукції компресори. При цьому дослідили організаційну структуру управління обраного підприємства та дізналися, що на даному підприємстві використовується саме лінійна організаційна структура управління.

Було розглянуто структуру бухгалтерії та виявлено, що на даному підприємстві є головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера та підконтрольні йому бухгалтери. Вказано, що нематеріальні активи зараховуються на баланс за допомогою первісної вартості. Основні засоби відображаються у фінансовій звітності також за допомогою їх первісної вартості. За прямолінійним методом нараховується амортизація. Поточна (короткострокова) дебіторська заборгованість відтворюється у балансі за чистою реалізованою вартістю. Саме підприємство спирається на положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Обчислили основні економічні показники діяльності обраного товариства та дізналися, що воно є досить не стійким фінансово та не ліквідним.

Досліджено системи калькулювання собівартості витрат підприємства в управлінні виробництвом: організаційно-обліковий аспект є частиною системи управлінського обліку в товаристві, метою якого є візуалізувати операційні дані для зменшення витрат та собівартості одиниці виробу.

Відповідна до структури організації, його індивідуальності, характеру технологічного процесу та організації виробництва в організації можуть застосовувати різноманітні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, при цьому їх об'єднувати. АТ «Полтавський турбомеханічний завод» займається в основному великосерійним виробництвом і

тому для такого виробництва логічним є застосовувати нормативний метод калькулювання собівартості витрат, при чому частина даного підприємства займається поодиноким виготовленням деталей, для даного типу виробництва краще використовувати позамовний метод калькулювання собівартості продукції.

2. Аналіз системи витрат та калькулювання собівартості продукції є найбільш важким з точки зору аналізу громіткої кількості обліково-обчислювальної та звітної інформації, що дає змогу правильно дослідити можливості застосування закордонних методів на організаціях та управління виробництвом, для вірного поділу та управління витратами виробництва.

3. Поліпшення організаційних і методичних аспектів внутрішнього аудиту калькулювання собівартості продукції в організації дає змогу дізнатися реальну якість та кількість об'єктів обліку, дізнатися похибки від норми та дослідити ці похибки з метою запобігання в подальшому негативних наслідків і пошуку резервів зменшення рівня витрат. Правильна організація системи внутрішнього аудиту собівартості продукції має відтворити собівартість виробництва, з метою оперативного інформування управлінського персоналу.

4. Ґрунтовне значення в управлінні витратами та собівартістю продукції на обраному товаристві повинно бути використання факторного аналізу, який дає змогу дізнатися вплив формування величини собівартості таких показників як обсяг випуску продукції, структуру товарної продукції та її ціни.

Даний аналіз дав змогу дізнатися, що обрана організація досить ефективно використовує виробничі ресурси, які і формують собівартість продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : Закон України від 28.06.96 р. №254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. №30. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 26.10.23).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.10 р. №2755-VI / Верховна Рада України. *Відомість Верховної Ради України*. 2011. №13-14, №15-16, № 17.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 26.10.23).
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV / Верховна Рада України. *Відомість Верховної Ради України*. 1999. №40.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 26.10.23).
4. Витрати : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 31.12.99 р. №z0027-00 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 1999. №318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 26.10.23).
5. Дохід : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 29.11.99 р. №z0860-99 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 1999. №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 26.10.23).
6. Дохід : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 29.11.99 р. №z0860-99 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 1999. №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 26.10.23).
7. Запаси : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 20.10.99 р. №z0751-99 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 1999. №246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 26.10.23).
8. З бухгалтерського обліку запасів : Методичні рекомендації від 10.01.07 р. №v0002201-07 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів*

- України. 2007. №2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 26.10.23).
9. З бухгалтерського обліку податку на додану вартість : Інструкція від 07.07.97 р. №z0284-97 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 1997. №141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97#Text> (дата звернення: 26.10.23).
- 10.3 формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, : Методичні рекомендації від 09.07.07р. №373 / Міністерство промислової політики України. *Наказ Міністерства промислової політики*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text> (дата звернення 26.10.23)
11. Основні засоби : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 27.04.00 р. №z0288-00 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 2000. №92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 26.10.23).
12. Податок на прибуток : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 28.12.00 р. №z0047-01 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 2000. №353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 26.10.23).
13. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Положення від 24.05.95 р. №z0168-95 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 1995. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 26.10.23).
14. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України : Інструкція від 30.12.99 р. № z0893-99 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 1999. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 26.10.23).
15. Щодо заповнення форм фінансової звітності : Методичні рекомендації від 28 березня 2013 р. №v0433201-13 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства фінансів України*. 2013. №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 26.10.23).
16. Щодо облікової політики підприємства : Методичні рекомендації від 27.06.13 р. №v0635201-13 / Міністерство фінансів України. *Наказ Міністерства*

17. Апчерч А. Управлінський облік: принципи і практика : Фінанси і статистика, 2018. 952 с.
18. Атамас П.Й. Управлінський облік : навчальний посібник : ЦУЛ, 2018. 440с.
19. Басманов І.А. Калькулювання собівартості виробничої продукції : Фінанси і статистика, 2018. 296 с.
20. Безрук П.С. Облік та калькулювання собівартості продукції : Фінанси, 2019. 320 с.
21. Бойчик І.М. Економіка підприємства : навчальний посібник. Фінанси і статистика, 2018. 330 с.
22. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. Житомир : Рута, 2005. 756 с.
23. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків : Фактор, 2019. 266 с.
24. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2019. 704 с.
25. Давидович І.Є. Управління витратами : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2020. 320 с.
26. Домбровський В.М. Управлінський облік : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2018. 278 с.
27. Друри К. Управлінський та виробничий облік : Юнити-Дана, 2020. С.1423.
28. Івашкевич В.Б. Проблеми обліку і калькулювання собівартості продукції : Фінанси, 2016. 159 с.
29. Карпенко О.В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі : Центр учбової літератури, 2019. 244 с.
30. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія. Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2019. 341 с.
31. Керимов В. Є. Управлінський облік : посібник : Видавничко-книготорговий центр «Маркетирг», 2020. 268 с.
32. Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку : Економіка та управління на транспорті, 2019, 79-90 с.
33. Лень В.С. Управлінський облік : навчальний посібник. Київ : Знання-Прес, 2019. 317 с.

34. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2020. 254 с.
35. Нападська Л.В. Управлінський облік : підручник. Київ : Книга, 2018. 544 с.
36. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Тернопіль: Астон, 2018. 287 с.
37. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Тернопіль : Економічна думка, 2019. 242-249 с.
38. Пушкар М.С. Розробка систем обліку : навчальний посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2021. 198 с.
39. Сльозко Т.М. Організація обліку : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 224 с.
40. Стуков С.А. Система виробничого обліку та контролю : Фінанси та статистика, 2017. 233 с.
41. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник. Житомир : ПП «Рута», 2002. 544 с.
42. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник. Житомир : ПП «Рута», 2005. 480 с.
43. Гарасим П.М., Давидович І.Є., Хомин П.Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2017. 270 с.
44. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх та ін. ; за ред. Акад. АНУ, М.Г. Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2018. 556 с.
45. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік : Основи теорії та практики : підручник. Київ : Знання, 2017. 422 с.
46. Загородній А.Г., Патрин Г.О. Управлінський облік : навчальний посібник. Київ : Знання, 2018. 302 с.
47. Карпенко О.В., Соболев Г.О. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2017. 241 с.
48. Сопко В.В. Петрик О.М. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції у промисловості : навчальний посібник. Київ : Техніка, 2020. 112 с.
49. Сук Л.К. Сук П.Л. Бухгалтерський облік : навчальний. Київ: Знання, 2019. 507 с.

50. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2020. 120 с.
51. Економічний аналіз / М.А. Болюх та ін. ; за ред. Акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. Київ: КНЕУ, 2017. 556 с.
52. Основа обліку та калькулювання собівартості виробничої продукції / І.А. Басманов та ін. ; за ред. В.А. Новака. : Фінанси, 2017. 167 с.
53. Управлінський облік / Є.А. Аткинсон та ін. ; за ред. А.Д. Рахубовського : Вільямс, 2017. 878 с.
54. Бухгалтерський облік в Україні / за ред. Р.В. Хом'яка. Львів : ІнтелекТЗахід, 2018. 820 с.
55. Інформаційні системи бухгалтерського обліку / за ред. Проф. Ф.Ф. Бутинець. Житомир : ПП «Рута», 2002. С.544.
56. Зниження витрат: фактори та мотивації. Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України: Тези доп. Всеукр. Наук.-практ. Конф. 23-24 лист. 2019 р. – Т.: Тернограф, 2019. 39-42 с.
57. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції. *Баланс*. 2018. №7. С.50-62.
58. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. №2. С.45-53.
59. Бухгалтерський облік формування витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). *Все про бухгалтерський облік*. 2019. №91. С.23-26.
60. Гнилицька В. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО. *Регіональні перспективи*. 2020. №2-3.
61. Додовенко Н.С., Додовенко Н.С., Сухина Л.Д. Класифікація витрат як інформаційне джерело формування собівартості промислової організації. *Актуальні проблеми економіки*. 2020. № 12. С.168-177.
62. Каменська Т. Калькулювання собівартості різними методами. *Баланс*. 2019. №22. С 39-43.
63. Краєва Я.В. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємство»*. 2017. №5 С.168-171

64. Міценко Н.Г., Мизгала С.В. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2016. №19(4). С.129-132.
65. Мордвінцева Т.В., Тарасенко А.О. Методи обліку витрат та методи калькулювання: їх взаємозв'язок та різниця. *Український наукововиробничий журнал. Сталій розвиток економіки. Облік, аналіз і аудит*. 2019. Випуск 4. С.195-199.
66. Ніпорко Н.І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості. *Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова*. 2017. Т.19. Вин.5-6. С.130-133.
67. Олійник О.В., Бойко С.В. Проблеми співвідношення і класифікації «методів обліку витрат» і «методів калькулювання». *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2018. №3. С.158-168.
68. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. №34. С.153-157.
69. Панасюк В.М., Підлужна Н.М. Удосконалення системи обліку, як інструменту управління собівартості продукції. *Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць*. Випуск 163. 2020. С.121-134.
70. Панасюк В.М., Ярощук С.В., Бобрівець С.В. Класифікація форм і методів обліку та розрахунку витрат виробництва (вітчизняний і зарубіжний досвід) науковий журнал 4. *Вісник Технологічного університету «Поділля»*. №4. 2019. С.242-249.
71. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу». *Міжнародний збірник наукових праць*. 2016. Випуск 1(16). С.263-272.
72. Чумаченко М., Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. №10. С.3.